



أثر نوع وكثافة المنافسة على درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء
دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

إعداد

د. علي الجوهرى رمضان

مدرس المحاسبة

كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة ٦ أكتوبر

aligohary227@gmail.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة - جامعة دمياط

المجلد الثاني - العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢١

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

رمضان، علي الجوهرى (٢٠٢١). أثر نوع وكثافة المنافسة على درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢ (٢) ٢، ٦٨٩-٧٤١.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

ملخص البحث:

تدل البحوث الحديثة على أن قوة الارتباط بين كثافة المنافسة وتصميم نظم المحاسبة الإدارية (MAS) تختلف حسب نوع المنافسة السائدة مع الأخذ فى الاعتبار أهداف نظم المحاسبة الإدارية التى يراد استخدامها والتركيز عليها. ولقد توصل هذا البحث الى نتيجة هامة مؤداها أن كثافة المنافسة يمكن أن ترتبط ايجابيا أو سلبيا بدرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء (CA) بصفته أحد نظم المحاسبة الإدارية وحسب الدرجة التى تتعامل بها المنشأ مع الأنشطة المرتبطة بالعملاء وعروضها التى تحقق رغبات العميل الفرد (كالارتباط بنوع خاص من المنافسة والتى تسمى بمنافسة خدمة العملاء). فعندما تكون منافسة خدمة العملاء عالية ومتزايدة فمن المتوقع وجود علاقة موجبة بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء, بينما عندما تكون منافسة خدمة العملاء منخفضة ستكون تلك العلاقة سالبة. هذا بالإضافة أن هناك عدد من العوامل الأخرى التى تؤثر فى درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء مثل حجم الشركة -خبرة المديرين التجاريين فى التعامل مع العملاء -مرحلة نمو الشركة -متطلبات الصناعة - طبيعة العلاقات مع العملاء.

ولقد تم اعداد وتجهيز بيانات لتحليل ردود الافعال بالاعتماد على البيانات الأرشيفية ومسح لرودود ٤٠ شركة وقد تم الحصول على نتائج تدعم فروض الدراسة. تقدم هذه الدراسة دليلاً عملياً على الأثر التفاضلى بين كثافة المنافسة ونوع المنافسة على تصميم نظم المحاسبة الإدارية علاوة على ذلك تهتم الدراسة بمحاسبة العملاء وذلك بتطوير واكتشاف دليل تجريبي داعماً نموذج يعطى فهما أكثر عمقا يشرح ويفسر لماذا تلجأ بعض الشركات لاستخدام وتنفيذ نظام معقد لمحاسبة العملاء وأخرى تلجأ إلى استخدام أنظمة أبسط.

الكلمات المفتاحية

نظم المحاسبة الإدارية - كثافة المنافسة - نوع المنافسة - منافسة خدمة العملاء - محاسبة العملاء - تحليل ربحية العملاء.

١- مقدمة

تبحث هذه الدراسة تطبيقياً فى أثر شدة المنافسة ومنافسة خدمة العملاء على درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء (CA). وحيث أن بحوث المحاسبة الإدارية السائدة تفترض أن الشركات تلجأ الى أنظمة محاسبة ادارية متطورة (MAS) بشكل متزايد وذلك عندما يشند التنافس كما ورد فى دراسات (AL-Omiri and Drury, 2007, Cooper and Kaplan,1998) وقد أكد الممارسون والمراجعون على هذه المقولة كمت ورد فى (Krishnan et.al, 2002). وقد كان ولازال دراسة أثار المنافسة على تصميم MAS محل اهتمام النظريات والأدلة التجريبية المتضاربة كما أكدت على ذلك دراسة (Krishnan et.al, 2002).

يهتم البحث الحالي بالاجابة على تساؤلات هامة حول حقيقة تأثير المنافسة على تصميم MAS، حيث تختلف هذه الاثار اعتمادا على كل من نوع ومستوى المنافسة التي تواجهها كما ورد في دراسات (Callahan and Gabriel 1998, (Hansen 1998, Krishnan et,al) و قد بدأت بعض الدراسات التجريبية بالفعل فى تقديم أدلة لدعم هذه الحقيقة وذلك كما ورد فى دراسة (Krishnan 2005) و (Chen et al 2015) كما يركز البحث أيضا على حقيقة أن نوع المنافسة (منافسة خدمة العملاء) هى ما تحدد كيف تؤثر شدة المنافسة على درجة تعقيد محاسبة العملاء الذى تتبناه المنشأة. فمن المتوقع أن ترتبط شدة المنافسة بشكل ايجابى أو سلبى بدرجة تعقيد نظام CA وذلك اعتمادا على درجة المنافسة التى تواجهها الشركات المنافسة فى الخدمة. تماشيا مع هذا التنبؤ فمن المتوقع العثور على أدلة عملية على التأثير التفاعلى أى علاقه يكون فيها تأثير متغير مستقل واحد على المتغير التابع اما ايجابيا أو سلبيا حسب حالة متغير مستقل آخر وحيث لا يوجد تأثيرات أساسية فى السياقات التنافسية، ففى حالة تخصيص العروض وفقا لاحتياجات العملاء (بمعنى عندما تكون خدمة العملاء عالية) فسوف تهتم الشركات بتصميم نظام محاسبة عملاء أكثر تعقيدا، فكلما زادت كثافة المنافسة -وفى ظل هذه الظروف -يدعم نظام محاسبة العملاء الأكثر تعقيدا قدرة الشركة على قياس وإدارة التنوع المتزايد فى تكاليف الموارد التى تتحملها الشركة عند التوسع فى جهود الاحتفاظ بالعملاء. بهذا يساعد نظام محاسبة العملاء الأكثر تعقيدا الشركات على ادارة التكاليف المترتبة بالاحتفاظ بالعملاء الغير موالين بشكل متزايد وبالتالي تعزيز الربحية. وبالعكس ففى ظل سياقات تنافسية تنسم بان الشركات لاتنافس بالعروض التنافسية للعملاء وفقا لاحتياجات العملاء الفرديين (بمعنى عندما تكون منافسة خدمة العملاء منخفضة) فلا داعي لوجود نظام محاسبة عملاء ذو درجة عالية من التعقيد.

وفى حالة استخدام التكاليف كوسيلة تنافسية فان ذلك سوف يجعل المديرين يتجهون نحو إعطاء أولوية كبيرة للموارد النادرة فى المنشأة مما يخفض من الاستثمار فى تصميم نظام CA معقد.

مما سبق يتوقع الباحث بأنه كلما زادت كثافة المنافسة يظهر تعقيد نظام CA وسوف تتخفض درجة تعقيد فى السياقات التنافسية التى تنسم بانخفاض مستوى منافسة خدمة العملاء.

فى مجال الدراسة التطبيقية الخاصة بهذا البحث تم اختيار أسلوب CA أو أسلوب تحليل ربحية العملاء CPA كأسلوب رئيسى لثلاثة أسباب:

الأول: يعتبر الأسلوب الأكثر انتشارا من نظام CA وهو ما يتضح فى عينة دراسة (Guilding and McManu, 2002) حيث تم الاعتماد على تحليل CPA (سواء على مستوى قطاعى أو فردى) بصورة متزايدة أكثر من أسلوب قيمة العمل الزمنية (CLV) أو أساليب تقييم أصول العملاء،

الثاني: ان تحليل الربحية يرتبط في الغالب بنظم CA أكثر من أسلوب CLV وأساليب تقييم العملاء أو حتى اساليب قياس رضا العملاء وكذلك مقاييس العملاء غير المالية.

الثالث: نظرا لندرة الأبحاث التطبيقية المتعلقة بموضوع درجة تعقيد نظم CA في فكر المحاسبة الإدارية MAS فانه عند تصميم هذه الدراسة اختار الباحث الاعتماد على أسلوب CA حيث يعتمد الباحث في دراسته الحالية على الابحاث السابقة الارشيفية المرتبطة بدرجة تعقيد نظام التكاليف. يستخدم البحث نموذج الانحدار اللوجيستي المرتب لاختبار الفروض وذلك باستخدام بيانات المسح الميداني. وقد تم الحصول على البيانات من المديرين التنفيذيين التجاريين من ٤٠ شركة حيث تذكر بيانات الصناعة وقد توصل البحث الى دليل عملي لأثر تفاعلي معنوي بين كثافة المنافسة ومنافسة خدمة العملاء على درجة تعقيد نظام CA وتدعم هذه النتيجة توقعات الباحث النظرية أنه في ظل السياقات التنافسية التي تتسم بمنافسة عالية لخدمة العميل فان كثافة المنافسة ترتبط ايجابيا بتعقيد نظام CA على العكس في ظل سياقات تنافسية تتسم بمنافسة منخفضة لخدمة العميل فالمنافسة ترتبط سلبيا بدرجة تعقيد نظام CA

وقد تم اختبار مائة نتائج البحث فيما يتعلق بتقدير النموذج، مواصفات النموذج، قياس المتغيرات الرئيسية.

٢- مشكلة البحث

باختصار يرى الباحث أن مشكلة البحث يمكن بلورتها في عدة محاور يمكن صياغتها بشكل محدد على النحو التالي:

- هل تؤثر حدة وشدة المنافسة على درجة تعقيد نظام CA في الشركات؟
- هل تؤثر نوع المنافسة على درجة تعقيد نظام CA في الشركات؟
- هل هناك دوافع لتصميم بدائل مختلفة لنظام CA مع اختلاف درجات المنافسة؟
- هل تؤثر عوامل نمو الصناعة وخبرة الشركة ومتطلبات الصناعة والاقليم وحجم الشركة على درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء؟

إن الاجابة على هذه التساؤلات سوف تؤدي الى ايجاد حلولاً لمعالجة القصور في تناول المحاسبى لتحليل مضمون واساليب محاسبة العملاء كأحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، كما أنه لا بد من الاجابة بوضوح عن طبيعة العلاقة بين المحاسبة عن العملاء وكثافة ونوع المنافسة في السوق وأبعاد ومستويات هذه العلاقة.

٣- فروض البحث:

يسعى الباحث لاختبار الفروض الآتية للبحث:

H1 فى ظل البيئة التنافسية التى تتسم بمنافسة عالية لخدمة العميل فان كثافة المنافسة ترتبط ايجابيا بتعقيد نظام CA وعلى العكس فى ظل بيئة تنافسية تتسم بمنافسة منخفضة لخدمة العميل فالمنافسة ترتبط سلبيا بدرجة تعقيد نظام CA.

H2 يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف حجم الشركة ومستوى خبرتها فى التعامل مع العملاء ويتفرع من هذا الفرض فرضين فرعيين:

H2a يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف حجم الشركة.

H2b يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف خبرة الشركة.

H3 يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف مرحلة نمو الشركة.

H4 يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف علاقات العملاء.

٤- هدف البحث

يستهدف البحث الكشف عن حقيقة العلاقة بين كثافة المنافسة ونوع المنافسة فى البيئة التنافسية ودرجة التعقيد المطلوبة فى نظام محاسبة العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية وقياس أثر بعض المتغيرات الأخرى المعدلة على العلاقة محل البحث

وحتى تحقق الدراسة هذا الهدف، فلقد كان من الطبيعي - بل ربما من الحتمى - السعى لتحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية ويمكن بلورة هذه الأهداف فيما يلي:

- ١- اظهر حقيقة ودواعى استخدام وتطبيق أسلوب المحاسبة عن العملاء CA داخل منظومة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
- ٢- ابراز الحاجة ومبررات اللجوء الى استخدام نظم التكاليف المعقدة للتعامل مع درجات المنافسة والأنواع المختلفة للمنافسة فى البيئات التنافسية المختلفة.

٥- أهمية البحث

يكتسب هذا البحث في اعتقاد الباحث اهميته من زاويتين هما:

الزاوية العلمية: في ضوء ما استقر عليه الفكر المحاسبي من أساليب لتحليل ربحية العملاء ضمن نظام محاسبة عن العملاء CA وأصبح من الأهمية معرفة المتغيرات التي تؤثر في هيكل وتركيب هذا النظام وتدرجه من البساطة إلى التعقيد، ومن هنا كان لزاما معرفة مدى تأثير السياق التنافسي من شدة المنافسة ونوعها على هذه الدرجة من التعقيد.

الزاوية العملية: يسعى البحث للوصول الى دليل تطبيقي على طبيعة العلاقة بين كثافة ونوع المنافسة على درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء وذلك حتى يصبح للمحاسبين الإداريين دور مؤثر في التعامل مع السياقات التنافسية المختلفة. كما تقدم هذه الدراسة مساهمتين لفكر المحاسبة الإدارية:

الأولى: هي دراسة تعطي دليل تطبيقي عن أثر تفاعلي بين كثافة المنافسة ونوع المنافسة على تصميم MAS

الثانية: تعطي الدراسة فهم أدق من العمل السابق عن المنافسة لبيان أن هناك شركات معينة تعقد نظام CA بينما هناك شركات أخرى تنفذ نظام CA أبسط، وتفسير هل هناك دوافع لتصميم بدائل تصميم لنظام CA تختلف من بيئة تنافسية إلى أخرى؟

٦- حدود البحث

هناك عدد من الاعتبارات التي تمثل حدودا فاصلة لهذا البحث عن غيره من الأبحاث من ناحية وفي ضوء هدف ومنهجية البحث من ناحية ثانية، ولاعتبارات السياقات التنافسية من ناحية ثالثة ويمكن ايضاح هذه الحدود فيما يلي:

١- يتم تناول الأساليب ذات الصلة بهدف البحث لتوضيح ماهيتها ودورها في الكشف عن العلاقات التي تخدم هدف البحث، إلا أنه لم يتم التعرض للأساليب الأخرى التي لم تخدم أهداف البحث.

٢- إن تعرض الباحث لبعض الجوانب في إدارة التسويق أو إدارة العلاقات مع العملاء سيكون بقدر ما يخدم تحقيق أهداف البحث.

٣- لن يتعرض البحث للشق الاقتصادي المتعلق بجوانب المنافسة وهو ما يخرج عن نطاق اهتمام البحث.

٧- خطة البحث

١/٧ الإطار النظرى واشتقاق فروض البحث

٢/٧ منهجية البحث

٣/٧ النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية

مراجع البحث

ملاحق البحث

١/٧ الإطار النظرى واشتقاق فروض البحث

١/١/٧ كثافة ونوع المنافسة

يركز الباحث فى هذه الدراسة على توضيح كيف أن التفاعل بين كثافة المنافسة ونوع المنافسة يؤثر فى تصميم MAS وذلك من وجهة نظر التركيز على نظام محاسبة العملاء ومن وجهة نظر مؤسسية لكثافة المنافسة نجد أنها تتعلق بعدد الشركات المنافسة فى السوق وتوزيع حصص السوق بين تلك الشركات. وهناك عدد من البحوث السابقة تبنت تلك النظرة عن كثافة المنافسة كما ورد (Kirshnan, 2005, Chen et al., 2015) حيث اتضح ان كثافة المنافسة تعطى معلومات عن درجة تركيز السوق بين الشركات المنافسة ولكن لا تعطى معلومات عن كيفية منافسة تلك الشركات فى السوق. بينما يعكس نوع المنافسة معلمات وثوابت مختلفة داخل الشركات المنافسة والتي يمكن ان تصنف بصفة عامة على أساس خصائص سعرية أو غير سعرية مثل جودة المنتج والخدمة.

وهناك عدد من الدراسات الضئيلة التي تناولت المفهوم النظرى والإطار المفاهيمى للمنافسة التي تركز على العميل، الا أن تصنيف (Khandqalls (1972 المعروف جيدا للسعر والمنتج والمنافسة التسويقية يقدم الكثير من الارشادات حول هذا الامر.

وفيما يلي يعرض الباحث شرح مبسط لمؤشر تركيز السوق HHI بما يخدم البحث وبما يخدم منهجية البحث

هو مقياس شائع لتركيز السوق ويستخدم ايضا لقياس القدرة التنافسية للسوق، ويتم حسابه عن طريق ايجاد مربع الحصة السوقية لكل شركة منافسة فى السوق ثم جمع الأرقام الناتجة، ويمكن أن تتراوح مما يقرب من الصفر الى ١٠٠٠٠٠ ويستخدم فى اكبر ٥٠ شركة فى الصناعة لتحديد ما إذا كان ينبغي اعتبار هذه الصناعة تنافسية أو قريبة من كونها احتكار. أى سوق ذات HHI أقل من ١٥٠٠ تعتبر سوق تنافسي، فالسوق ذات HHI تتراوح من ١٥٠٠ - ٢٥٠٠ تعتبر سوق متوسط التنافسية و اكبر من ذلك ستكون سوق ذات تركيز عالية وليست تنافسية

د. علي الجوهرى رمضان

ويتمثل العيب الأساسي في مقياس HHI انه مقياس بسيط حيث انه لا يأخذ في الاعتبار تعقيدات الأسواق المختلفة وكلما اقترب السوق من الاحتكار كلما زاد تركيز السوق وانخفاض المنافسة فعلى سبيل المثال ، اذا كانت هناك شركة واحدة فقط في صناعة ما ، فان هذه الشركة ستحصل على حصة سوقية بنسبة ١٠٠٪. وسيعادل مؤشر هيرفيندال هيرشمان (HHI) ١٠٠٠٠٠ مما يشير الى احتكار و اذا كان هناك الالاف من الشركات المتنافسة فسيحصل كل منها على ما يقرب من صفر % مما يشير الى المنافسة الكاملة تقريبا

وبصفة عامة تعتبر السوق التي يقل فيها مؤشر HHI عن ١٥٠٠ سوق تنافسية، و HHI من ١٥٠٠ الى ٢٥٠٠ عبارة عن سوق معتدل التركيز، اما HHI من ٢٥٠٠ أو أكثر يكون سوق شديد التركيز.

يمكن أن تنشأ مشكلة أخرى في تحديد السوق والنظر في حصة السوق من وجهة نظر العوامل الجغرافية، حيث يمكن ان تحدث هذه المشكلة عندما تكون هناك شركات داخل صناعة لها حصص سوقية متساوية تقريبا ولكن كل منها تعمل فقط في مناطق محددة من الدولة بحيث تحتكر كل شركة، في الواقع، داخل السوق المحددة التي تمارس فيها الأعمال.

ولقد تأثر تصنيف (Khandqalls 1972) بشكل كبير بمنهج التسويق في ذلك الوقت وهو نموذج المزيج التسويقي التقليدي (المنتج / السعر / المكان / الترويج) والذي تم تعميمه خلال الستينات وذلك كما ورد في دراسة (Macarthy 1960 – Cooper 1967) الذي كان واضحا لنهج التسويق الموجه نحو المعاملات والذي تم نشره في ذلك الوقت وتخدم الأسواق الكبيرة بشكل جيد. ومنذ ذلك الحين ، أصبح نطاق ومحتوى المزيج التسويقي أوسع وأكثر تعقيدا كما ورد في دراسة (Nixon and Burns) ، ولكن نظرا للعولمة والتطور التكنولوجي والمجموعة المتزايدة من المنتجات المتاحة للعملاء فان الشركات في هذه الحالة تستهدف بشكل متزايد الأسواق الأكثر تخصصا والعملاء الافراد في نهاية المطاف وذلك كما ورد في دراسة (Sheth et al., 2000) . وقد أدى ذلك من بين أمور أخرى الى تحويل التركيز من نموذج التسويق الجماعي الى نموذج العلاقات التسويقية الذي اصبح فيه القطاعات المتخصصة أو العملاء الفرديون مركز الاهتمام في العديد من الصناعات .

واستنادا إلى نموذج تسويق العلاقات أصبحت منافسة خدمة العملاء متغير هام ومؤثر في المنافسة بين الشركات وهي ايضا محل اهتمام البحث الحالي ويمكن تعريفها على أنها النزوع في الشركات لتصميم خدماتها وفقا لاحتياجات العملاء الفردية (تفريد الخدمات) وذلك في السياقات التنافسية التي تتنافس فيها الشركات بشكل أكبر على تفريد العروض مثل تمييز الأسعار القائم على علاقة العملاء ، حملات التسويق المباشر المصممة – زيارات المبيعات المتميزة – سلاسل التوريد الفردية حيث تعتبر المنافسة في خدمة العملاء في كل ماسبق مرتفعة أما في السياقات

التنافسية حيث يكون التمييز قليل أو معدوم فيما يتعلق بالسعر / مستويات الخدمة الخ عبر علاقات العميل فتكون منافسة خدمة عملاء ذو مستوى أقل . حيث تمثل منافسة خدمة العميل شكل مستقل من المنافسة غير السعرية والتي تختلف كلياً عن الأشكال الأخرى من المنافسات مثل منافسة المنتج حيث تميز الشركات علاقات تجارية / خصائص منتج حقيقي (جودة) مختلف لذلك فان الشركات ستحاول في السياقات التنافسية التي تنسم بالمنافسة المرتفعة على المنتجات واكتساب العملاء والاحتفاظ بهم في اسواقها من خلال التاكيد على تفرد خصائص منتجاتهم وتكثيف العروض (المنتجات الأساسية بالإضافة الى الخدمات المتعلقة بالعمل) لاحتياجات ومتطلبات العملاء الفرديين.

٢/١/٧ درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء CA

يمكن تعريف CA (نظام محاسبة العملاء) على أنه أسلوب محاسبي لتقييم الربح / المبيعات أو القيمة الحالية للمكاسب المتوقعة لعميل أو مجموعة من العملاء وذلك كما ورد في دراسة (Guiding and NcManus,2002) وينطوى هذا التعريف على ضرورة الاخذ في الاعتبار كل من الربحية الحالية والمستقبلية التي تعكس التمييز المقبول للعملاء.

ويركز البحث الحالي على نماذج الربحية وبالتالي تشير CA الى تحليل ربحية عميل محدد وفي هذا الصدد تناولت دراسة (Kosan, et al., 2010) تحليل ربحية العملاء باستخدام أحد أجيال نظام المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط وهو نظام محاسبة تكلفة النشاط المعدل بالوقت TDABC, ولقد توصلت الدراسة الى أن تبويب العملاء وتحليلهم على أساس نظام ABC باعتبارهم عملاء غير مربحين سوف يتحولوا الى عملاء مربحين باستخدام المدخل الجديد لمحاسبة تكلفة النشاط وقد استدعى ذلك الى ضرورة مراجعة مداخل واساليب المحاسبة عن العملاء بشكل موسع وهذا ماتم في دراسة Roslender & Hart 2010 مما يجعل المحاسبين الاداريين يضغوا العملاء في حساباتهم, ولم تكنفى الدراسة بذلك بل عملت على فحص أثر اساليب أخرى متطورة على نجاح محاسبة العملاء مثل التكلفة المستهدفة والمحاسبة على أساس المواصفات والمحاسبة عن ادارة العلامة والاسم التجارى, وفي إطار تطوير حساب قيمة العملاء وتحليل ربحية العملاء فقد ورد في دراسة Glady, et., 2009 التي ركزت على تطوير تحليل Pareto رياضيا لحساب قيمة العملاء خلال فترات تعاملهم مع المنظمة, وبصفة عامة اعتمدت العديد من الدراسات على بعض اساليب المحاسبة عن التكلفة فى تطوير بعض اساليب المحاسبة عن العملاء, ومن أهم هذه الاساليب هى المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ABC ومن أهم هذه الدراسات (البتانوى ٢٠٠٨) .

د. علي الجوهري رمضان

ومن حيث مبررات تطبيق المحاسبة عن العملاء فقد رأى خبراء التسويق أنه يجب تطبيق قاعدة ٢٠/٨٠ (أى أن ٨٠٪ من الأرباح تتحقق من خلال ٢٠٪ من العملاء المربحين، فى الوقت الذي يسبب العملاء غير المربحين ٨٠٪ من التكاليف التي تتحملها المنشأة) وفى دراسة Hoque, 2003 فقد توصلت الى أن الطريق لاسعاد العملاء يتم بوسيلتين هما: الأولى هى التأكد من أداء وامكانات منتجات المنشأة يفوق توقعات العملاء، والثانية التخفيض النسبى لتوقعات العملاء لتتوافق فى مستوى اشباع منتجات المنشأة. ويرى فى هذا الصدد Roslender & Hart أنه بدون قياس وتحليل لربحية العملاء وبناء علاقات شراكة فاعلة تتأسس على هذا القياس وذلك التحليل فلا يمكن ادارة العملاء.

وجدير بالذكر يتم تعريف أسلوب تحليل ربحية العملاء على أنه تحليل وتقييم وفصل كل عناصر التكاليف الجوهرية المرتبطة بخدمة عميل معين أو مجموعة من العملاء من بداية استلام الأمر بالتوريد حتى التسليم النهائى شاملا مراحل العملية الانتاجية، والايادات المرتبطة بالتعامل مع هذا العميل، أو هؤلاء المجموعة من العملاء، ويعتبر العميل مربحا بالنسبة للشركة عندما يتحقق للشركة من جراء التعامل معه على تدفق من الايرادات يزيد عن القدر المقبول من تدفق التكاليف والاعباء الذي تتحملها الشركة فى سبيل جذب وخدمة العميل.

هناك هدفين من وجهة نظر المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتحليل ربحية العملاء هما:

الأول: تحديد التكاليف المتعلقة بالنشطة الخاصة بالتعامل مع العملاء

الثانى: تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ثم محاولة تخفيض تكلفتها

وهذه الأهداف سوف تتحقق سواء عند استخدام ريادة التكلفة أو تمييز المنتجات مما يشير الى شدة العلاقة بين تحليل ربحية العملاء والمحاسبة على أساس الأنشطة.

يحكم عملية تحليل ربحية العملاء أداء عدد من الخطوات كما وردت فى دراسة (Hoque 2003)

وهي كما يلي: تحديد مجموعات العملاء على أساس احتياجات كل مجموعة - تحديد أسباب اختلافات التكاليف فيما بين مجموعات العملاء حسب أهميتهم وكذلك تحديد عناصر المزيج التسويقي تجاه كل مجموعة من العملاء - تحديد مستوى منافسة خدمة العملاء - تحديد موارد دعم العملاء واساليب تخصيص تلك الموارد ثم أخيراً الربط بين الايرادات والتكاليف لكل مجموعة من العملاء وحساب الأرباح التفاضلية بين المجموعات.

وفما يتعلق بمدخل تصنيف تحليل العملاء فى ضوء قيمة العميل بالنسبة للمنشأة يمكن تحديد ثلاثة مدخل هي:

١- مدخل تحليل العملاء على أساس القيم فقط Segmentation by using Only value

LTV, مع عدم اهمال أى يتم تصنيف العملاء على أساس القيمة المتحققة منهم مع عدم

اهمال عدد من الخصائص الأخرى الاجتماعية أو الجغرافية.

٢- مدخل تحليل العملاء على أساس مكونات القيمة المتحققة Segmentation by using LTV components وتتمثل هذه المكونات فى ثلاثة قيم هى: القيمة الحالية – القيمة المتوقعة – درجة ولاء العميل – مجموعة العملاء.

٣- مدخل تحليل العملاء على أساس القيم ومعلومات أخرى Segmentation by Considering both LTV values & others Information ويعكس هذا المدخل القيم المتحققة والخصائص الديموجرافية ومعلومات المنتجات والمعاملات الخاصة بالعملاء.

ومن المتعارف عليه فانه يمكن تمييز عدد من أساليب المحاسبة عن العملاء الشائعة الاستخدام يمكن اجمالها فيما يلى:

١- تحليل ربحية العميل، أى قياس الربح المتوقع من التعامل مع عميل معين حيث يتم حساب الربح من خلال حساب المبيعات والتكاليف الخاصة بالعميل Customer Account Profitability

٢- تحليل ربحية العميل خلال فترة تعامله مع المنشأة: أى تتبع الإيرادات الناتجة عن التعامل مع العميل واتجاه التكاليف التى تتحملها المنشأة عبر فترة زمنية يتعامل فيها العميل مع المنشأة

٣- تقييم العميل كأحد أصول المنشأة، وذلك بحساب القيمة الحالية للأرباح المستقبلية التى يمكن أن تحقق من كل عميل.

وبصفة عامة تصمم أساليب CA لتحقيق مستوى من الشفافية يتعلّق بالإيرادات والتكاليف الناتجة عن التعامل مع علاقات العميل من خلال الوظائف المرتبطة بالعملاء. حيث تسهل هذه الشفافية فى المقابل اتخاذ قرارات تتعلّق بتخصيص الموارد المرتبطة بالعملاء المستهدفين وكيفية التمييز بين الأنشطة المتعلقة بالعملاء مثل استثمارات التسويق المباشر – شروط الائتمان- أنشطة المبيعات (مثل زيارات المبيعات-أنشطة خدمة العملاء – أنشطة التسليم - الحد الأدنى من أحجام الطلبات).

وتمثل الإبداعات فى أساليب المحاسبة الإدارية وعلى الاخص ABC حلاً قابلاً للتطبيق وخاصة فى مجال تقدير تكلفة الخدمة على مستوى العملاء وعلى الرغم من أن نموذج ABC واسع النطاق فانه لا يتأثر باستراتيجيات ادارة العملاء , الا أن السمة الغالبة على نموذج ربحية العملاء هى دراسة وفحص أسلوب ABC لاستخدامه فى تخصيص تكاليف علاقات العملاء وذلك كما ورد فى دراسات (-2003, al. Andon et .1999- Noone and Griffin , 2007 McMans) هذا بالإضافة الى ما ورد فى مجال التسويق كما ورد فى دراسة (2001, Niraj etal 2008, Helgesea 2007, Guerreiro etal) وبصفة عامة لا يوجد إطار مفاهيمى يعطى معياراً لتحديد مستوى تعقيد CA فى تقدير ربحية العميل. لذلك يعتمد الباحث ما ورد فى دراسة Abernthy 2001 فى مجال تعقيد نظام تكاليف المنتج لإعداد إطار مفاهيمى لدرجة تعقيد CA. ويرى الباحث أن التحدى الأول لمستوى درجة التعقيد فى نظام محاسبة العملاء

د. علي الجوهري رمضان

هو مدى الاعتماد على نظام ABC أو نظم التكاليف التقليدية و بذلك تعكس درجة التعقيد درجة الدقة فى نتائج التحليل كما يمكن تتبع هذا التحدي من خلال دراسة الفكر المحاسبى المعاصر حيث يمكن أن نحدد مدى الاعتماد على نظام تكاليف يتعامل مع التكاليف غير المباشرة واستخدام نظم تكاليف تقليدية ذات أوعية تكاليفية فردية وأسس توزيع تودى الى نتائج غير دقيقة ، أم يتم الاعتماد على نظم ذات أوعية تكاليفية متعددة وذات أنواع محركات تكاليف لها نتائج أكثر دقة رغم وجود اجراءات ذات درجة تعقيد أعلى كما ورد فى دراسة , AL-omiri and Drury (2008, Brierley 2005, Drury and Taylor 2007) وبناء على ماسبق نلاحظ أن مفهوم تعقيد نظام محاسبة العملاء يتراوح ما بين تقدير التكاليف والتمييز بين ما هى بنود (التكاليف) الى طريقة التخصيص .

يرى الباحث أن تعقيد CA يتمثل فى أولاً: الأخذ فى الاعتبار جميع التكاليف، أي الانتقال من مجرد المحاسبة عن تكلفة البضاعة المباعة أو الخدمة المؤداة الى تخصيص كل التكاليف الإدارية التى ترتبط مباشرة أو غير مباشر بالتعامل والتفاعل مع العملاء عبر سلسلة القيمة. ثانياً: تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحديد الطريقة المطبقة لتخصيص تلك التكاليف التى تظهر بممارسة أنشطة مرتبطة بالعملاء ولكنها لا ترتبط مباشرة بالعملاء، وفى رأى الباحث أن درجة التعقيد من خلال هذا البعد تحدد بواسطة عدد أوعية التكاليف وعدد محركات التكاليف المستخدمة وذلك كما ورد فى دراسة (AL-omiri and Drury, 2007). فكلما كثرت عدد أوعية التكاليف ومحركات التكاليف التى تستخدم لتخصيص التكاليف غير المباشرة التى لا ترتبط مباشرة بالعملاء الفرديين كلما زادت درجة تعقيد نظام CA.

كما يلاحظ أن إضافة محركات التكلفة أيضا يعطى الفرصة لتطبيق مدى من محركات التكاليف غير المعتمدة على الحجم. وفى حالة محاسبة العملاء فان تطبيق وتوظيف محركات تكاليف لا ترتبط بالحجم قد تكون أكثر كفاءة فى دعم الدقة وخاصة عند تقدير الموارد المستهلكة بواسطة العملاء الفرديين , لذلك تستخدم الشركات محركات تكلفة متعددة فى نماذج نظام محاسبة العملاء والتى من المتوقع ان استخدامها سيؤدى الى زيادة دقة القياس و لذلك وتماشيا مع البحوث السابقة فى مجال تعقيد نظم تكاليف المنتجات يرى الباحث أن درجة تعقيد محاسبة العملاء تتحدد حسب ظروف الحال حيث أن النظام الأقل تعقيداً يتواجد عندما تكون ربحية العملاء تحسب بالاعتماد على الربح الاجمالى فقط وبتوسيع نطاق التكاليف عن طريق تضمين التكاليف الإدارية والعمامة المرتبطة بالعملاء فإن هذا يضيف درجة تعقيد جديدة لنظام محاسبة العملاء وتزيد من عدد اوعية التكاليف ومحركات التكاليف عند تخصيص التكاليف غير المباشرة العامة والإدارية على العملاء وهذا يضيف بعداً آخر من التعقيد.

مما سبق يتضح أن نظام المحاسبة عن العملاء الكفاء يتطلب إعادة اكتشاف العلاقة بين إدارة التسويق وادوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وبخاصة ما يتعلق منها بالأنشطة والمواصفات والخصائص المميزة للمنتجات والخدمات.

٣/١/٧ تحليل العلاقة بين منافسة خدمة العملاء وكثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء

تبين من خلال استقراء الآراء والدراسات السابقة في مجال أثر منافسة خدمة العملاء على العلاقة بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء عدد من الدراسات التي اقتربت من تلك العلاقة ففي دراسة (Khandwalla 1972) والتي تعتبر من الاوائل الذين فحصوا العلاقة بين المنافسة ونظم المحاسبة الإدارية في البحوث المحاسبية فقد توصلت الى أن الشركات تتعرض لثلاثة أنواع منفصلة من المنافسات هي السعر – المنتج – الترويج ولها أثر معنوي على استخدام نظم المحاسبة الإدارية MAS الا أن هناك فرق معنوي بين قوة التأثير وتعتبر اقل انواع المنافسات اهمية هي منافسات المنتج ثم السعر على التوالي ، و لكن يظل الارتباط الموجب بين المنافسة و درجة تعقيد نظم المحاسبة الإدارية MAS هو الشيء الاغلب الالهم والذي يتأكد وجوده مع استخدام نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط ABC.

ففي دراسة (Cooper ١٩٩٨) ودراسة (Coper and Kaplan ١٩٩٨) حيث اهتمت بدراسة المنافع الناتجة من احتساب تكلفة دقيقة للمنتج و الامداد بمعلومات ربحية دقيقة وتوصلت الى ان ذلك يتحقق غالبا في حالة تعقد نظام حساب تكاليف التشغيل والاعتماد على أنظمة ربحية وانظمة تكاليف أكثر تعقيداً.

وطبقا لما ورد في دراسة (Libby and Waterhouse , 1996, Williams 2001) حيث أكدت على أن زيادة استخدام أسلوب المقاييس المرجعية تعطى فائدة متزايدة وملموسة لتدعيم استخدام نظام CA. بينما رأت دراسة (Gukring , McManus (2002 أنه كلما زادت كثافة المنافسة في السوق كلما اشددت الحاجة الى استخدام نظم تكاليف أكثر تعقيدا لحساب تكلفة المنتج , وهذا ما أكدته أيضا دراسة (ALomiri 2007 من حيث وجود علاقة بين كفاءة الأداء المالي وتحليل الربحية في ظل استخدام نظام ABC وعلى النقيض هناك دراسات أخرى ترى أنه لا داعي للتأكيد بوجود علاقة بين المنافسة وتصميم نظم المحاسبة الإدارية MAS كما في دراسات (Bjorneak,1997, Drury and Tayles , 2005 , Schaute 2009). ومن المثير للاهتمام أن معظم البحوث التجريبية السابقة والتي اعتمدت على دراسة KHandwalla 1972 لم تستطع استكشاف الأوجه المتعددة للمنافسة من خلال فحص الأنواع المختلفة للمنافسة بصورة مستقلة، في حين أن منهم من دمج العديد من أبعاد المنافسة مثل السعر والمنتج والترويج في مقياس مركب واحد، وفي المقابل ففي دراسة (joskow, 2008 Schmalense and Wiling 2011) والتي تمثل مساراً آخر من البحوث تعتمد على افكار من النظرية الاقتصادية والتي تركز على بعدى هيكل الاداء و المنتج وتفترض ان كثافة المنافسة لها اثار مختلفة على تلك الأبعاد وذلك في ظل وجود أنواع مختلفة من المنافسة كما ورد في دراسة (Chen .etal 2015 التي أيدت الاتجاه النابع من النظرية الاقتصادية والذي يرى أن أثر المنافسة على MAS يعتبر أمر هام ومحل جدل في بحوث المحاسبة الإدارية السابقة وحتى الان . كما أن هناك عدد من الدراسات التحليلية والتجريبية التي أعطت دليلا قى الضوء على أهمية التفرقة بين كثافة المنافسة ونوع المنافسة واهتمت بدراسة الأثر المشترك لهذين البعدين من المنافسة على تصميم نظم MAS وذلك كما

ورد في دراسة Callahao and Gabriel 1998 التي اعطت دليل نظري وتجريبي يدل على أن القيمة المتحصل عليها من توفير معلومات دقيقة لنظام تكاليف المنتج تعتمد على هيكل سوق المنافسة للشركة (مقارنة بين منافسة Counot و Bernad) واستراتيجية سوق المنتج.

وفي رأى الباحث تمثل هذه النتائج تحدى لوجهة النظر السائدة التي ترى أن نظم التكاليف والتي تعطى معلومات هامة وتكاليف دقيقة للمنتج لها قيمة تساعد على اتخاذ قرارات سليمة وتوضح بصورة تحليلية شكل العلاقة بين الطلب على معلومات التكاليف وكثافة المنافسة والتي تختلف مع مستوى المنافسة (المقاس بعدد الشركات المنافسة في السوق).

تعتبر دراسة Krishnan et .al 2002 التي قدمت دليلا تجريبيا على أن المعلومات الدقيقة لنظام التكاليف تدعم القرارات المتعلقة بتحليل ربحية العملاء في ضوء كثافة المنافسة في السوق من الدراسات الرائدة في هذا المجال . وفي دراسة أكثر حداثة لهم عام ٢٠٠٥ والتي فحصت الآثار المقارنة لمنافسة السوق على طلب المعلومات المحاسبية من بين مستشفيات كاليفورنيا وقد اظهرت كيف أن أى علاقة موجبة بين كثافة المنافسة والطلب على المعلومات المحاسبية يوجد فقط عندما تتنافس الشركات على السعر بينما لا يوجد أثر لكثافة المنافسة على الطلب على المعلومات المحاسبية عندما تتنافس الشركات على الجودة.

وقد اهتمت دراسة Chen et.al 2015 بفحص أثر المنافسة السعرية وغير السعرية على دمج أهداف إرضاء العملاء في حزمة تنافسية تنفيذية لمجموعة من الشركات وتوصلت الى نتيجة مفادها هي أن العلاقة بين كثافة المنافسة ودمج أهداف رضاء العملاء في الخطة تكون أقوى عندما تتنافس الشركات على معلمات غير سعرية (مثل الجودة / التوزيع). وهو ما يتوافق مع ما توصلت اليه دراسة (Williams and Seaman 2001) الى أنه كلما زادت كثافة المنافسة فيجب على الشركات فحص واختبار كفاءة عملياتها التشغيلية عند مواجهة مشكلة الموارد النادرة وقد توصلت الى نتيجة مفادها أن وجود متابعة صارمة لكفاءة التشغيل سوف يؤدي الى استخدام نظم محاسبة ادارية أكثر تعقيدا لذلك رأت الدراسة انه من المتوقع مع زيادة كثافة المنافسة أن يتم تحفيز المديرين إلى أن يرتبوا أولوياتهم واعطاء أهمية لأنواع معينة من MAS تفيد في مجال تخصيص الموارد النادرة وقد اقترحت في هذا المجال ايضا دراسة AL -omiri and Drury 2007 بتفضيل اعطاء اولوية مرتفعة لنظم المحاسبة الإدارية الأكثر تعقيدا وذلك عندما تكون هناك منافسة كثيفة.

مما سبق يرى الباحث ضرورة أن يتم توزيع الموارد باستخدام الأنواع المختلفة لنظم المحاسبة الإدارية الملائمة وخاصة للشركات التي تعمل في ظل بيئة تنافسية شديدة.

وفيما يتعلق بالشركات التي تعتمد على المدخل الاستراتيجي في الإدارة فقد ناقشت دراسة Bedford etal 2016 تأثيرات السياق الاستراتيجي على درجة تعقيد MAS وقد اتضح أن استراتيجيات الأمر الواقع ترتبط عموما بتقليل استخدام تفريد وتمييز العروض والخدمات للعملاء ومن ثم تؤثر على درجة تعقيد تلك النظم بينما أن استراتيجيات الدفاع ترتبط بتقليل زيادة اساليب الرقابة التشغيلية على دعم سياسات خدمة العملاء والزيادة في مستوى تلك الخدمة ومن ثم ايضا

لها أثر على نظم المحاسبة الإدارية المطبقة , وقد توصلت أيضا إلى أن زيادة كثافة المنافسة ترتبط بتقليل استخدام أنواع معينة من MAS المعقدة وأن فائدة CA المتطورة ستخفض مع زيادة كثافة المنافسة في البئات التنافسية التي يكون فيها منافسة خدمة العملاء منخفضة. أما في دراسة Robin Roslender , Susan Jane Hart , 2020 والتي اهتمت بإبراز دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحقيق التكامل مع ظروف و خصائص السوق وإمكانية التوصل الى إطار متكامل يجمع بين نظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وخصائص السوق والمزايا التسويقية وذلك للحصول على المزايا التنافسية وقد كشفت هذه الدراسة عن عدة محاولات أجريت في هذا الصدد و قد توصلت إلى أنه يمكن أن يتحقق التكامل المنشود من خلال تركيز أساليب المحاسبة الإدارية على خصائص سوق المنشأة .

على الجانب الآخر وفيما يتعلق بأثر خصائص نظم المحاسبة الإدارية المستخدمة على الاداء السوقي للشركة فقد تعرضت دراسة Elsa Pedroso, Carlos F. Gomes, 2020 لاستكشاف أثر خصائص ومعالم نظم المحاسبة الإدارية على أداء المنظمات في السوق وتحديد المركز التنافسي وقد توصلت الى نتيجة مؤداها أن نظم المحاسبة الإدارية تؤثر في قرارات المنشأة فيما يتعلق بالعلاقات في السوق وكذلك تتأثر طبيعة تلك النظم بالموقف التنافسي للشركة.

وفيما يتعلق بدرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء بصفة خاصة ونظم المحاسبة الإدارية بصفة عامة نجد أن هناك عدد من الدراسات في هذا الصدد وأن المتنبع للفكر المحاسبي المرتبط بتصميم نظم التكاليف يجد أن التركيز كان على استخدام نظم التكاليف التقليدية حتى وقت قريب وذلك كما ورد في (Fay et al 1976) ، بينما ركزت عدد من الدراسات الأخرى على هيكل التكاليف فقد اكتشف عدد من الباحثين أنه في معظم الصناعات أن نسبة التكاليف غير المباشرة إلى اجمالي التكاليف تمثل في العادة نسبة مرتفعة جدا (Brignall, 1997., Kato, 1997, Pavlatos and Paggios, 2007) مما استدعى التوصية بزيادة درجة تعقيد تلك النظم التقليدية وفي احدى الدراسات التي هدفت إلى اقتراح نموذج لقياس الارباح القطاعية في فندق هيلتون Norgling (1992) and Wheeler وقد قاموا بتحليل التكاليف غير المباشرة من خلال ثلاث مجموعات: على مستوى الأقسام ، تكاليف غير مباشرة محددة، وتكاليف غير مباشرة غير محددة ولكن لم تقم الدراسة بتحليل أنشطة توزيع التكاليف غير المباشرة بالرغم انها كانت تعتبر دراسة رائدة في فحص التكاليف غير المباشرة في قطاع الفنادق. وقد اختبرت الدراسة الخاصة (VIJ, 2012) العوامل المؤثرة في هيكل التكاليف في قطاع الفنادق الهندي وقد أوضحت تلك الدراسة أن الفنادق تهتم بالبحث عن طرق جديدة لتخفيض التكاليف بدون التضحية بالجودة. أما في دراسة (Collier and Gregory, 2013) فقد أوضحت كيفية استخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية باستخدام ٦ دراسات عملية في المملكة المتحدة في قطاع الفنادق. وقد توصلت الى نتائج هامة تتمثل في أن وظيفة التمويل (وتتضمن المحاسبة) أصبحت ولازالت داخلة في نطاق اهتمام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بما فيها التخطيط والممارسات المتعلقة بالظروف التسويقية وتحليل المنافسين. وقد استخدمت دراسة (Brignal 2007) النظرية المتغيرة لاختبار تصميم نظم التكاليف في المنظمات

الخدمية مثل الفنادق والمستشفيات وقد توصلت الى أن أى فندق لديه نسبة عالية من التكاليف الثابتة مع وجود ٣٠٪ من التكاليف تعتبر شبه متغيرة وخاصة تلك المرتبطة بالأنشطة التسويقية والإدارية والخدمات العامة والصيانة والترويج الخ وقد تم استخدام هوامش المساهمة الخاصة بالإقسام (الإيرادات ناقصا التكاليف المباشرة للحجرات، المطاعم) للتحميل بتلك التكاليف وقد ركز جانب آخر من الفكر على استخدام حساب التكاليف بالطريقة الكلية فى الفنادق وقد اكتشفت دراسة Brignall, 2007 ان طريقة التكاليف الكلية لم تعد صالحة للاستخدام وأن تتبع التكاليف لم يكن امرا سهلا . وقد اختبرت دراسة (Pavlatos and Paggios 2009) ممارسات محاسبة الإدارية فى الفنادق اليونانية وقد تضمنت دراستهم ممارسات محاسبة التكاليف فى ٨٥ فندق فى اليونان وقد اوضحت النتائج ان غالبية الفنادق (٥٦٪) يستخدمون الطريقة الكلية، متبوعة بالطريقة المتغيرة المستخدمة وأن ٢٪ من المستقصى منهم يرون ان الفنادق تستخدم حساب التكاليف المعيارية ويبررون ذلك على أساس ان التكاليف الكلية مطلوبة بواسطة المشرعين لاعداد القوائم المالية المنشورة سنويا. وقد اظهرت دراسة Pellinen(2013) العلاقة بين محاسبة التكاليف والتسعير فى صناعة السياحة وقد توصلت الى ان الشركات ذات المنافسة القوية قادرة على استخدام التكاليف الكلية لغرض قرارات التسعير. وقد اختبرت دراسة (AL- Omiri and Drury 2007) العلاقة بين العوامل المختلفة وتعقيد نظام التكاليف باستخدام ١٠٠ شركة صناعية وخدمية ، وقد استخدموا أربعة مقاييس مختلفة لتعقيد نظام محاسبة التكاليف متضمنة : ١- متبنى ABC وغير متبنى ABC ٢- عدد مجتمعات التكاليف فى المرحلة الأولى لتوزيع التكاليف ٣- أنواع أسس توزيع التكاليف ٤- استخدام التكاليف المباشرة أو التكاليف الكلية. وقد اوضحت النتائج أن هناك علاقات معنوية بين أهمية معلومات التكاليف \ وعدد المقاييس المستخدمة لقياس درجة تعقيد نظم التكاليف بينما فحصت دراسة (Pavlatos 2010) المتغيرات المتوقعة المؤثرة فى تبني محاسبة التكلفة على أساس النشاط ABC فى الفنادق اليونانية، وذلك بفحص عينة من ١١٢ فندق، وقد اوضحت النتائج أن ٢٩٪ من ١١٢ فندق طبقت ABC وأن هناك ارتباط موجب بين تبني ABC واستراتيجيات الأعمال علاوة على ذلك، تبين أن هناك ارتباط سالب بين تبني ABC وعمر المديرين التنفيذيين CFO. بينما لا يوجد علاقة بين تبني ABC وجودة تكنولوجيا المعلومات، ونوع CFO. وقد اهتمت دراسة (Vaughn et al. 2010) بفحص أسلوب ABC كبديل للتخصيص التقليدى للتكاليف غير المباشرة فى مطاعم لاس فيجاس، ولقد توصلت الى أن التوزيع التقليدى كان معتمدا على التكاليف المتغيرة الوحيدة (بمعنى تكاليف الطعام) كأساس للتوزيع ومع ذلك فان ABC يمكن ان يطبق كاداه فعالة عند تحليل الأنشطة على مستوى المنتج، او على مستوى مجموعات المنتجات. كما ان هناك بعد آخر من الفكر الذى اهتم بفحص دور أسلوب ABC فى تحليل ربحية العملاء (CPA) بغرض الاسترشاد به عند تحديد درجة التعقيد المطلوبة فى نظام المحاسبة عن العملاء كما فى دراسة (Noone and Griffin 2007) التى اهتمت ببيان تنفيذ تحليل CPA باستخدام ABC , علاوة على ذلك فان دراسة (Dalci et al. 2010). قد فحصت تنفيذ CPA باستخدام TD-ABC فى الفنادق التركية. وقد اوضحت النتائج ان بعض العملاء كانت غير مربحة عند تطبيق أسلوب ABC التقليدى بينما أصبحت مربحة باستخدام TD-ABC. لذلك فضلت تلك

الدراسة استخدام أسلوب TD-ABC للفنادق رغم عدم وجود اهتمام لتطبيق أسلوب TD-ABC في نظم تكاليف الفنادق بالإضافة الى ذلك يقترح الفكر المحاسبي في هذا الشأن مقاييس مختلفة لمستوى تعقيد نظام التكاليف وبذلك يكون من الصعب مقارنة النتائج بين الدراسات السابقة. وفي دراسة ALOmiri and Drury 2007 التي توصلت إلى ان قياس مستوى التعقيد قد يتعرض الى أخطاء قياس وتحيز هذا بالإضافة إلى أن العلاقة بين مستوى التعقيد وأداء المنظمات قد فحصت بواسطة العديد من الباحثين على سبيل المثال كما ورد في دراسة Cagwin and Bouwman (2002) و التي اهتمت بتحليل العلاقة بين تبني ABC وتحسين الأداء التنظيمي. وقد فحصت دراسة Pizzini (2006) العلاقة بين نظام التكاليف ومستوى الأداء في قطاع المستشفيات وقد توصلت إلى نتيجة مفادها أن هناك اهتمام قليل نسبياً لدراسة للعلاقة بين مستوى تعقيد نظم التكاليف والاداء في قطاع الفنادق.

في رأي الباحث وجود فجوة بحثية تتمثل في الحاجة إلى أبحاث تكتشف العلاقة بين مستوى قوة المنافسة ونوعها في السوق على درجة تعقيد نظم محاسبة العملاء كأحد نظم المحاسبة الإدارية وأنه في ظل السياقات التنافسية التي تتبنى الشركات فيها تقديم عروض وخدمات لمقابلة احتياجات العملاء الفردية (تعكس متانة خدمة عملاء عالية) فان زيادة كثافة المنافسة تجعل تنفيذ نظام CA أكثر تعقيدا بصورة متزايدة أمراً مفيداً لعدة أسباب كما ورد في دراسة Guilding and Mc Manus 2002 والتي ناقشت أن ممارسات CA الأكثر تعقيداً تكون مطلوبة بصورة متزايدة للرقابة على الانحراف المتزايد في استهلاك الموارد والتكاليف المرتبطة بالتعامل مع العملاء والتي تظهر كنتيجة للتحيز في العروض وتحويلها فردية للعملاء وذلك عندما تشدد تلك المنافسات في الأسواق علاوة على ذلك يصبح الاحتفاظ بالعملاء مفضلاً وتحدي مرغوب فيه مع زيادة المنافسة وشدتها وعندها تزداد بدائل العرض المتاحة من قبل الشركات العاملة في تلك السياقات التنافسية حيث تكون المنافسة مرتفعة وستحتاج الشركة حينئذ الى نظام CA أكثر تعقيدا للتأكيد على أن العملاء المربحة هدف للتعامل المفضل وجدير بالذكر ان اهمية CA ستعتمد على درجة المنافسة في خدمة العملاء التي تواجهها الشركات في بيئتها التنافسية

أما في البيئات التنافسية التي تقوم الشركات فيها بشكل عام بتخصيص العروض والخدمات لتلبية احتياجات العملاء الفردية (بما يعكس المنافسة المرتفعة في خدمة العملاء) فان زيادة كثافة المنافسة تجعل أيضا تنفيذ CA أكثر تعقيدا مفيدا بشكل متزايد، وللاحتفاظ بالعملاء في ظل ظروف المنافسة المرتفعة قد تتبع الشركات وسائل وأساليب لذلك مثل الحوافز والمكافآت لضمان الولاء وزيادة الاهتمام من قبل مندوبى المبيعات وحلول سلسلة التوريد الجذابة كوسيلة لجذب العملاء في ظروف المنافسة المتزايدة.

د. علي الجوهري رمضان

ومما لا شك فيه أن ذلك سيؤدي في النهاية إلى انخفاض هامش الربح بسبب الاستثمارات في الموارد المطلوبة للإففاق على جهود جذب العملاء والاحتفاظ بهم هذا بالإضافة الى احداث تباين بين العملاء في استهلاك الموارد وتكلفة الخدمة.

مما سبق يرى الباحث أن هناك حاجة ماسة الى نظام CA أكثر تعقيدا لتخصيص الموارد المرتبطة بشكل مباشر للأنشطة الخاصة بالعملاء في الشركة لبيان تأثير ذلك على التكاليف والأرباح على مستوى العميل الفردي، وخاصة في حالة ارتفاع مستوى خدمة العملاء و على النقيض ففي البيئات الأخرى حيث تكون منافسة خدمة العملاء ضعيفة في هذه الحالة فسوف تخفض الشركات الموارد المخصصة لتنفيذ والاحتفاظ بنظام CA مغفد حيث انهم في هذه الحالة يفضلون الاعتماد على MAS تفصيلية تفيد في دعم قرارات ادارية أخرى متعلقة بالتكلفة او الإيرادات ، على سبيل المثال مثل أساليب ربحية المنتج أو العلامة التجارية أو ضوابط تكلفة الانتاج المتطورة أو الاستثمار في جهود أخرى لتحقيق ميزة تنافسية وبالتالي تعزيز فعاليتها كشركة منافسة في السوق .

مما سبق يمكن اشتقاق الفروض الاتية:

H1 في ظل البيئة التنافسية التي تتسم بمنافسة عالية لخدمة العميل فإن كثافة المنافسة ترتبط إيجابياً بتعقيد نظام CA وعلى العكس في ظل بيئة تنافسية تتسم بمنافسة منخفضة لخدمة العميل فالمنافسة ترتبط سلبيا بدرجة تعقيد نظام CA.

H2 يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف حجم الشركة وخبرة الشركة ويتفرع منه فرضين فرعيين:

H2a يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف حجم الشركة.

H2b يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف خبرة الشركة.

H3 يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف مرحلة نمو الشركة.

H4 يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف علاقات العملاء.

٢/٧ منهجية البحث

يتعرض الباحث في هذه الفرعية لمنهجية البحث وذلك من خلال تناول كل من أهداف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج البحث، قياس وتوصيف متغيرات الدراسة، أدوات واجراءات الدراسة التطبيقية ونتائج اختبار فروض البحث وذلك على النحو التالي:

١/٢/٧ أهداف الدراسة التطبيقية:

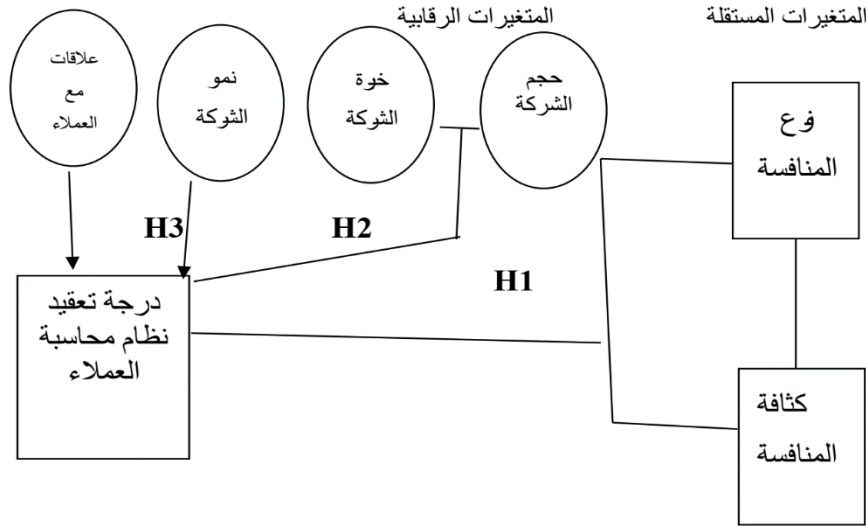
تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فروض البحث من خلال قياس أثر مستوى نوع المنافسة على العلاقة بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء وأثر بعض الخصائص الأخرى على نفس العلاقة

٢/٢/٧ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٣ الى ٢٠١٩ وقد تم اختيار عينة حكمية من ٤٠ شركة (الملحق رقم ١)، وتتكون العينة من ٢٠٠ مشاهدة

٣/٢/٧ نموذج البحث وتوصيف وقياس المتغيرات:

يوضح الشكل التالي نموذج البحث المستخدم من حيث المتغيرات المستقلة والمتغير التابع والمتغيرات المعدلة والعلاقات محل الاختبار.



ويمكن توصيف وقياس هذه المتغيرات على النحو التالي:

وقياس هذه المتغيرات على النحو التالي:

- أ- المتغير التابع: درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء وتقاس بدرجة استخدام نظام ABC في تخصيص التكاليف غير المباشرة المربطة بالعملاء
- ب- المتغير المستقل كثافة المنافسة: و يستخدم مؤشر (HH1 Herfindahi) Hirschman Index لكل صناعة باستخدام رمز صناعة NACE مكون من ٤ ارقام لقياس شدة المنافسة يقىس (HH1) درجة التركيز داخل الصناعة وتم حسابه على انه مجموع حصص السوق وهو يساوى مجموع مربعات حصص السوق للشركات داخل الصناعة

$$HH1 = \sum (S_i)^2$$

حيث S_i هي النسبة المئوية لحصة السوق بالاعتماد على الايرادات من الشركة (i) وحينئذ نجعم اجمالى عدد الشركات فى الصناعة , و لتسهيل الفهم قام الباحث بعكس الكود HH_i لقياس شدة المنافسة مثل HH_i1 ذات الترميز العكسى حيث أن شكل العلاقة بين شدة المنافسة وتعقيد نموذج CA غير معروف وهو ما يتفق مع ورد فى دراسة (De Fond and Park, 1999) و يعتبر $HH1$ هو مقياس مقبول على نطاق واسع لكثافة المنافسة الصناعية وقد تم استخدامه فى العديد من الدراسات المحاسبية السابقة مثل (Patatoukas, 2012, Krishnan, 2005, Park, 1999, Defond and , Chen etal, 2015) فان استخدام $HH1$ يتفق مع الدراسات السابقة التى تعرضت للعلاقة بين المنافسة و CA (Guinding and (McManus,

ج- قياس المتغير المستقل مستوى منافسة خدمة العملاء: ويقصد بها مستوى الخدمة المقدمة للعملاء ويتم قياسها بعدد الخدمات الافرادية المقدمة للعميل اثناء تقديم الخدمة وبعد البيع

وحيث أنه لا يتوافر فى الدراسات التسويقية مقياس معروف لمنافسة خدمة العملاء , فقد اعتمد الباحث على مقياس متعدد العناصر من ادبيات التسويق التى طورها (Holm, etal 2012) لقياس مدى اختلاف الشركات فى الأنشطة المتعلقة بالعملاء وفقا لاحتياجات العملاء , على سبيل المثال من خلال تخصيص المنتج للعملاء / أو تمييز الشروط التجارية (مثل السعر) شروط التسليم ومستويات خدمة العملاء وهكذا , وقد تم الحصول على المعلومات من افراد العينة من خلال استخدام مقاييس ليكرت ذات ٧ نقاط . وقد تبين ان هناك اختلاف حقيقى بين جميع العناصر السبعة حيث تتراوح متوسط الدرجات بشكل عام بين ٣ و ٤ حيث تتراوح بين ٣,٤١ الى ٣,٨٤ مما يشير الى اختلاف العملاء على المستوى الفردى بشكل عام وقد تم تشغيل النموذج الخاص بالفرض الأول على هذا الأساس وقد وتم اعتبار ان منافسة خدمة العملاء للشركات الفردية بعتمد على المتوسط المرجح للدرجات على البنود الاربعة , تم قياس درجة المنافسة فى خدمة العملاء على مستوى الصناعة من خلال حساب متوسطات الصناعة عبر العينة.

ج- المتغيرات الرقابية:

ج/١ **حجم الشركة:** وهو أحد خصائص الشركة ويستخدم فى قياسه اللوغاريتم الطبيعي لاجمالي الأصول أو على أساس اللوغاريتم الطبيعي لعدد موظفي الشركة قياسا على (Cheng et al, 2015, Tan et al, 2012.), وقد تم ادخال متغير حجم الشركة بشكل دائم ومتكرر فى الدراسات المتعلقة بتعقيد MAS بما فى ذلك دراسات ABC ودراسات بطاقات الاداء المتوازن وقد ثبت ان الشركات الاكبر حجما يتوقع بشكل عام ان يستخدم نظم أكثر تعقيدا من نظم المحاسبة الإدارية MAS لذا فقد قام الباحث بتضمين متغير حجم الشركة فى تلك الدراسات

ج/٢ **خبرة الشركة:** وهو أحد خصائص الشركة وتعتبر مدة ١٥ سنة مدة كافية للحكم على خبرة الشركة فى التعامل مع العملاء

ج/٣ **نمو الشركة :** فى دراسات سابقة تم التوصل الى ان هناك علاقة بين مرحلة نمو الشركة (بالتالى افاق النمو) وتعقيد MAS كما يرى البعض ان معلومات التكاليف تكون أكثر فائدة عندما تتسبب مرحلة النمو الأولى فى تركيز الشركات بشكل كبير على التكلفة وقد أكد كل من (Davila and Foster 2005) أن أسلوب تحليل الربحية للعملاء CPA هو أحد أساليب المحاسبة التى يجب تبنيتها فى الشركات الناشئة , و من المتوقع أن يكون مستوى تعقيد نظام CA يكون عند اقل مستوى له عندما تتوقف مستويات النمو ويتم قياس نمو الشركة بمعدل النمو السنوى فى المبيعات خلال السنوات الثلاث الماضية كما ورد فى الحسابات السنوية للشركات.

ج/٤ **علاقات العملاء (B2B)**

يمكن تفسير الاختلافات فى درجة تعقيد CA من خلال تتبع العوامل المتعلقة بالطلب على المنتجات أو خدمات الشركة بدلا من العوامل المتعلقة بالعرض. وبشكل أكثر تحديدا تختلف الأسواق التى تتميز بالعلاقات بين الشركات فى عدة أوجه اختلاف (B2B) حيث يكون لدى المديرين اتصال مباشرة محدود بالمستهلكين النهائيين لمنتجاتهم. ويعتبر متغير علاقات العملاء متغير وهمى يأخذ القيمة ١ إذا كانت الشركة لديها نوع من علاقة B2B مع بعض عملائها او جميع عملائها و(٠) اذا كان ليس هذا هو الحال.

٤/٢/٧ أدوات واجراءات الدراسة التطبيقية:

لاختبار فروض البحث، تم اجراء دراسة تطبيقية من خلال تحليل اجابات افراد العينة ومحتوى القوائم المالية وتقارير التكاليف وخصائص نظم التكاليف المستخدمة وتقارير خدمة العملاء المقدمة للعملاء وبيانات عن نوع المنافسة السائدة فى سوق الشركة وعدد الشركات المنافسة وذلك لجميع شركات العينة واحتساب قيم متغيرات الدراسة.

٥/٢/٧ النماذج الاحصائية المستخدمة

يمكن عرض النماذج الاحصائية المستخدمة فى الدراسة كالتالى:

أ- تمهيدا لتحديد الأثر على درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء تم استخدام نموذج الانحدار التالى

$$CA\ SOPHi, t=I, a0+a1INTENSIVE I, t-1 +a2\ cutomer\ service\ I, t-1 +a3Size\ I, t-1 + a4\ GROWTH\ I, t-1 +\varepsilon\ I, t$$

حيث أن:

$$CA\ SOPHi = \text{درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء}$$

$$INTENSIVE = \text{كثافة المنافسة}$$

$$customer\ service = \text{خدمة العملاء}$$

$$size = \text{حجم الشركة}$$

$$GROWTH = \text{نمو الشركة}$$

$\varepsilon\ I, t$ الخطأ العشوائى ويتم قياس درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء من خلال قيم المتغيرات السالفة وكلما انخفضت قيم الخطأ فيها كلما دل ذلك على دقة القياس

ب- لقياس درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء وعلاقتها بمستوى خدمة العملاء وكثافة المنافسة فقط تم استخدام نموذج الانحدار التالى:

$$Y\ I, t = \beta_0 + \beta_1 \times I, t -1 + \beta_2 \times x_2, t -1$$

حيث أن

$Y =$ درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء ويتم قياسه بعدد محركات التكاليف واوعية التكاليف المستخدمة فى تخصيص التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالوظائف الناتجة عن التعامل مع العملاء

$$X1 = \text{مستوى خدمة العملاء المطبق بالشركة } i \text{ فى الفتر } t$$

$$x2 = \text{درجة كثافة المنافسة فى السوق}$$

ج- ولقياس أثر المتغيرات المعدلة على العلاقة الرئيسية محل الدراسة تم استخدام النماذج التالية
ج/١ أثر حجم الشركة (كمتغير معدل) على العلاقة محل الدراسة:

$$Y_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \times i.t + \beta_2 \times 3i, t - 1 + \beta_3 X_{3i, t - 1}$$

حيث ان $Y =$ درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء للشركة i فى السنة t , $x =$ مستوى خدمة العملاء المطبق بالشركة بالشركة I فى الفترة $t, X_3 =$ حجم الشركة i فى السنة $t-1$,
ج/٢ أثر خبرة الشركة فى التعامل مع العملاء (كمتغير معدل) على العلاقة محل الدراسة

$$Y_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \times i.t + \beta_2 \times 4i, t - 1 + \beta_3 X_{4i, t - 1}$$

حيث ان $Y =$ درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء للشركة i فى السنة t , $x =$ مستوى خدمة العملاء المطبق بالشركة بالشركة I فى الفترة $t, X_4 =$ خبرة الشركة i فى السنة $t-1$

$$Y_{I,t} = \beta_0 + \beta_1 \times i.t - 1 + \beta_1 \times 5, t - 1 + \beta_2 x X_{5i, t - 1}$$

حيث ان $Y =$ درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء للشركة i فى السنة t , $x =$ مستوى خدمة العملاء المطبق بالشركة بالشركة I فى الفترة $t, X_5 =$ خبرة الشركة i فى السنة $t-1$
ج/٤ أثر علاقات العملاء (كمتغير معدل) على العلاقة محل الدراسة

$$Y_{I,t} = \beta_0 + \beta_1 \times i.t - 1 + \beta_1 \times 6, t - 1 + \beta_2 x X_{6i, t - 1} (B2B)$$

حيث ان $Y =$ درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء للشركة i فى السنة t , $x =$ مستوى خدمة العملاء المطبق بالشركة بالشركة I فى الفترة $t, X_6 =$ خبرة الشركة i فى السنة $t-1$

جدول ملخص الفروض وتوقعات الباحث بنتائج الاختبارات

الفروض	منطوق الفرض	الأثر المتوقع
الفرض الأول H1	فى ظل البيئة التنافسية التى تتسم بمنافسة عالية لخدمة العميل فان كثافة المنافسة ترتبط ايجابيا بتعقيد نظام CA وعلى العكس فى ظل بيئة تنافسية تتسم بمنافسة منخفضة لخدمة العميل فالمنافسة ترتبط سلبيا بدرجة تعقيد نظام CA	علاقة ايجابية قوية
الفرض الثانى H2a	يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف حجم الشركة	علاقة ايجابية قوية
الفرض الثانى H2b	يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف خبرة الشركة	علاقة ايجابية قوية
الفرض الثالث H3	يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف مرحلة نمو الشركة	علاقة ايجابية قوية
الفرض الرابع H4	يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف علاقات العملاء	علاقة ايجابية قوية

٦/٢/٧ نتائج اختبار فروض البحث:

يعرض الباحث فيما يلي لنتائج اختبار فروض البحث:

١/٦/٢/٧ نتيجة اختبار الفرض الأول

لاختبار الفرض الأول تم صياغته احصائيا كفرض عدم وفرض بديل على النحو التالى:

H0: فى ظل البيئة التنافسية التى تتسم بمنافسة عالية لخدمة العميل فان كثافة المنافسة لا ترتبط ايجابيا بتعقيد نظام CA وعلى العكس فى ظل بيئة تنافسية تتسم بمنافسة منخفضة لخدمة العميل فالمنافسة لا ترتبط سلبيا بدرجة تعقيد نظام CA.

H1: فى ظل البيئة التنافسية التى تتسم بمنافسة عالية لخدمة العميل فان كثافة المنافسة ترتبط

ايجابيا بتعقيد نظام CA وعلى العكس في ظل بيئة تنافسية تتسم بمنافسة منخفضة لخدمة العميل فالمنافسة ترتبط سلبيا بدرجة تعقيد نظام CA

وبتشغيل النموذج الخاص بهذا الفرض يوضح الجدول رقم (١) أن المتغير المستقل يفسر (.145) من التغير المتغير التابع. كما يوضح الجدول رقم (٢) معنوية النموذج، حيث ان قيمة (P-value) تبلغ (0.025) ويتضح من الجدول رقم (٣) معنوية العلاقة بين مستوى خدمة العملاء وكثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء حيث تبلغ قيمة (p value) 0.025 . كما يتضح من الجدول (٣) ايضا ان قيمة (t) تبلغ (٢,١١٢) وأن معامل الانحدار موجب مما يعنى ان العلاقة بين مستوى منافسة خدمة العملاء وكثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء طردية وبناء على ماسبق يتم رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل (H1) اى قبول الفرض الأول

الجدول رقم (١) Model summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.145a	.023	.018	53742.6011864361

a. Predictors: (constant), X

الجدول رقم (٢) ANOVA

Model	Sum of squares	df	Mean square	F	sig
1 Regression	2.063E9	1	2.063E9	3.821	.027 a
€	7.175E10	186	3.105E8		
Total	7.382E10	187			

a. Predictors: (constant) x

b. dependent variable: Y

الجدول رقم ٣ a coefficients

model			Standardized coefficients	T	sig
	B	Std. Error	Beta		
1 (constant)	-6466.286	6061.545		-1.046	.281
	38417.002	21212.146	.145	2.111	.027
x					

b. dependent variable Y

٢/٦/٢/٧ نتيجة اختبار الفرض الثاني

لاختبار الفرض الثاني تم صياغته احصائيا كفرض عدم وفرض بديل من خلال فرعياته على النحو التالي:

H02a لا يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف حجم الشركة

H12b يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف حجم الشركة

وبتشغيل النموذج الخاص بهذا الفرض يوضح الجدول رقم (٤) ان المتغير المعدل (حجم الشركة) يفسر ٠,٢٠٤ من التغير في المتغير التابع. كما يوضح الجدول رقم (٥) معنوية النموذج حيث أن قيمة P-value تبلغ 0.034. ويتضح من الجدول رقم (٦) عدم معنوية تأثير حجم الشركة على العلاقة بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء حيث P value تبلغ 0.055 ومن ثم يتم قبول فرض عدم ورفض الفرض البديل (H02a).

الجدول رقم (٤) Model summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.204a	.035	.021	53341.2158320635

predictors : (constant) xx2, x2, x

الجدول رقم (٥) ANOVA

Model	Sum of squares	df	Mean square	F	Sig
1 Regression	2.820E10	2	1.209E10	2.043	.034 a
Residual	7.000E11	184	3.043E9		
Total	7.382E11	187			

predictors : (constant) XX2, x2, x

b. dependent variable: Y

الجدول رقم (٦) Coefficients

Model	Unstandardized coefficients		Standardized coefficients	T	sig
	B	Std. Error	Beta		
1 (constant)	-11400.702	6364.544		-1.427	.115
X	80168.661	20513.770	.174	2.837	.003
X2	10230.675	4147.540	1.378	1.817	.044
X22	102258.054	41173.552	-1.361	-1.824	.055

b. dependent variable: Y

وبناء على النتائج السابقة يتم قبول فرض عدم ورفض الفرض البديل وجاءت تلك النتيجة على عكس ما توقع الباحث، حيث اعتقد الباحث ان حجم الشركة سوف يكون له تأثير معنوى على العلاقة محل الدراسة

خبرة الشركة: وهو أحد خصائص الشركة وتعتبر مدة ١٥ سنة مدة كافية للحكم على خبرة الشركة فى التعامل مع العملاء يتم صياغة الفرض فى صورة فرض عدم وفرض بديل

H02b لا يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف خبرة الشركة.

H12b يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف خبرة الشركة.

وبتشغيل النموذج الخاص بهذا الفرض يوضح الجدول رقم (٧) ان المتغير المعدل (خبرة الشركة) يفسر 031. من التغير فى المتغير التابع. كما يوضح الجدول رقم (8) معنوية النموذج حيث ان قيمة P-value تبلغ 025. ويتضح من الجدول رقم (9) معنوية تاثير خبرة الشركة على العلاقة بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء حيث P value تبلغ 055. ومن ثم يتم قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدم (H02a) وان خبرة الشركة تؤثر على اتجاه العلاقة حيث $t=1.934$

الجدول رقم (7) Model summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.214	.045	.031	53341.1073228327

a. predictors:(constant) XX3.X3, X

الجدول رقم (٨) ANOVA

Model	Sum of squares	df	Mean square	F	Sig
1 Regression	39320E10	4	3.304E10	1.234	.025
Residual	9.000E11	173	2.152E9		
Total	8.382E11	176			

جدول رقم (٩) coefficient

model			Standardized	T	sig
	B	Std. Error	Beta		
1 (constant)	-11400.702	5342.654		-1.637	.135
X	81399.661	3114.661	.275	1.934	..006
X3	10134.567	4123.543	1.358	1.234	.056
XX3	-	43525.552	-1.351	-1.874	.055
	100067.087				

وبناء على النتائج السابقة يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل وجاءت تلك النتيجة على ما توقع الباحث، حيث اعتقد الباحث أن خبرة الشركة في التعامل مع العملاء سوف يكون له تأثير معنوى على العلاقة محل الدراسة وهو ما أثبتته الدراسة التطبيقية.

٣/٦/٢/٧ نتيجة اختبار الفرض الثالث وفرعيته ويتم صياغته في صورة الفرض العدم والفرض البديل كما يلي:

H03 لا يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف مرحلة نمو الشركة

H13 يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف مرحلة نمو الشركة

وبتشغيل النموذج الخاص بهذا الفرض يوضح الجدول رقم (10) ان المتغير المعدل (مرحلة نمو الشركة) يفسر 0.73 من التغير في المتغير التابع. كما يوضح الجدول رقم (11) معنوية النموذج حيث ان قيمة P-value تبلغ 0.000, ويتضح من الجدول رقم (12) معنوية تأثير خبرة الشركة على العلاقة بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء حيث P value تبلغ 0.045. ومن ثم يتم قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدم (H03) وان مرحلة نمو الشركة تؤثر على اتجاه العلاقة حيث ان $t=1.765$

الجدول رقم (10) Model summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.420	.089	0.73	42631.5145690

a-predictors: (constant), XX4, X4, X

الجدول رقم (11) ANOVA

Model	Sum of squares	df	Mean square	t	Sig
1 Regression	39320E10	4	3.304E10	1.234	,000
Residual	9.000E11	173	2.152E9		
Total	8.382E11	176			

جدول رقم (١٢) coefficients

model	Un Standardized coefficients		Standardized coefficients	T	sig
	B	Std. Error	Beta		
1 (constant)	27173.456	18536.098		1.356	.130
X	-331815.079	67144.654	.876	1.765	.003
X4	-3140.452	105.274	1.456	1,987	.065
XX4	18706.834	7034.715	-1.432	1.765	.045

يتضح وجود أثر معنوى لمرحلة نمو الشركة على العلاقة بين منافسة خدمة العملاء وكثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء وبالتالي رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حيث ان P-value أقل من 0.05.

٤/٦/٢/٧ نتيجة اختبار الفرض الرابع ويتم صياغته في صورة الفرض العدم والفرض البديل كما يلي:

H04 لا يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف العلاقات مع العملاء

H14 يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف العلاقات مع العملاء

وبتشغيل النموذج الخاص بهذا الفرض يوضح الجدول رقم (13) ان المتغير المعدل (العلاقات مع العملاء) يفسر 0.047 من التغير في المتغير التابع. كما يوضح الجدول رقم (14) معنوية النموذج حيث ان قيمة P-value تبلغ 0.027. ويتضح من الجدول رقم (15) معنوية تأثير خبرة الشركة على العلاقة بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء حيث P value تبلغ 0.027. ومن ثم يتم قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدم (H04) وان مرحلة نمو الشركة تؤثر على اتجاه العلاقة حيث ان $t=1.557$

الجدول رقم (13) Model summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.447	.057	.047	53218.1320328786

a-predictors: (constant), XX5, X5, X

الجدول رقم (14) ANOVA

Model	Sum of squares	df	Mean square	t	Sig
1 Regression	4.9110E10	3	1.398E10	1.234	.027
Residual	6.103E11	183	3.152E9		
Total	6.561E11	184			

جدول رقم (15) coefficients

model	Un Standardized coefficients		Standardized coefficients	T	sig
	B	Std. Error	Beta		
1 (constant)	-5436.126	6684.345		-.765	.505
X	4529.480	45738.146	.198	1.557	.133
X4	-2560.279	45607.234	.067	-.865	.526
XX4	348990.587	1560.545	.405	2.295	.036

جدول (١٦)

ملخص الفروض، والنتائج الفعلية لاختبارات الفروض

الأثر الفعلى	منطوق الفرض	الفروض
علاقة ايجابية قوية	فى ظل البيئة التنافسية التى تتسم بمنافسة عالية لخدمة العميل فان كثافة المنافسة ترتبط ايجابيا بتعقيد نظام CA وعلى العكس فى ظل بيئة تنافسية تتسم بمنافسة منخفضة لخدمة العميل فالمنافسة ترتبط سلبيا بدرجة تعقيد نظام CA	الفرض الأول H1
رفض الفرض وليس هناك أثر معنوى	يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف حجم الشركة	الفرض الثانى H2a
علاقة ايجابية قوية	يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف خبرة الشركة	الفرض الثانى H2b
علاقة ايجابية قوية	يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف مرحلة نمو الشركة	الفرض الثالث H3
علاقة ايجابية قوية	يختلف تأثير مستوى منافسة خدمة العملاء على العلاقة الارتباطية بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء باختلاف علاقات العملاء	الفرض الرابع H4

٥/٦/٢/٧ التحليل الإضافي

يعتمد التحليل الإضافي على اختبار الآثار المشتركة التفاعلية لمنافسة خدمة العملاء وكثافة المنافسة معا على درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء وبتشغيل النموذج العام للآثار المشتركة لنوع المنافسة وكثافة المنافسة وبعض المتغيرات المعدلة في النموذج الأساسي للانحدار

$$CA\ SOPH_i, t=I, a_0+a_1INTENSIVE\ I, t-1 +a_2\ cutomer\ service\ I, t-1 +a_3Size\ I, t-1 + a_4\ GROWTH\ I, t-1 +\varepsilon\ I,$$

كما هو موضح بالجدول رقم (١٧)

جدول (١٧)

يوضح الآثار المتوقعة المتغيرات الأساسية معا على المتغير التابع

المتغيرات	الأثر والاشارة المتوقعة
كثافة المنافسة فقط	لا يوجد أثر معنوى
منافسة خدمة العملاء فقط	لا يوجد أثر معنوى
منافسة خدمة العملاء ' كثافة المنافسة	+
حجم الشركة وخبرتها	+
نمو الشركة	-
B2B (العلاقات مع العملاء)	-/+

ويتبين من الجدول السابق أن كثافة المنافسة بمفدها ونوع منافسة خدمة العملاء بمفدها ليس لهما أثر معنوى على المتغير التابع درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء بل لا بد من دراسة الأثر المشترك للمتغيرين فقط لتحديد درجة التعقيد المناسبة لنظام محاسبة العملاء وتحديد درجة الاعتماد على نظام محاسبة تكلفة النشاط ولذا يتضح ان الإشارة المتوقعة للآثر المشترك موجب اما متغير نمو الشركة فله أثر سالب على درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء اما متغير العلاقات مع العملاء فقد يكون علقه موجبة واحيانا علاقة سالبة ولاختبار الفروض فقد تم الاعتماد على اختبارات Wilcoxon واختبار T وقد كانت كما يظهر في الجدول رقم (١٨).

جدول رقم (١٨)

قياس معنوية النموذج

المتغير	معامل (z)	قيمة p
كثافة المنافسة	-0.48 (0.17)	0.68
منافسة خدمة العملاء × كثافة المنافسة	٠.450	0.003
حجم الشركة	0.20 (2.84)	0.09
نمو الشركة	-0.01 (1.16)	0.28
B2B	0.17 (0.19)	0.67
R	0.19	
N	200	

من الجدول السابق يتضح معنوية النموذج فيما يتعلق بمنافسة خدمة العملاء مع كثافة المنافسة حيث ان قيمة P-value (0.003) اقل من 0.05 ان للعلاقة المشتركة بين كثافة المنافسة ونوع المنافسة أثر معنوى سواء ايجابي او سالب على درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء اى قبول الفرض الأول فى التحليل الاضافى حيث تتفق النتائج مع التحليل الأساسى، فى حين تم رفض بقية الفروض فى التحليل الاضافى حيث أن قيمة p-value أكبر من 0.05 على عكس التحليل الأساسى

٣/٧ النتائج والتوصيات ومجالات البحوث المستقبلية

استهدف البحث دراسة وتحليل واختبار أثر نوع منافسة خدمة العملاء على العلاقة بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء مع بيان أثر بعض المتغيرات الرقابية او المعدلة الأخرى مثل حجم الشركة وخبرتها فى التعامل مع العملاء ومرحلة نمو الشركة وطبيعة العلاقات مع العملاء على العلاقة موضوع البحث مع التطبيق على عينة من الشركات المقيدة فى البورصة المصرية، وفيما يلي عرض لنتائج البحث والتوصيات ومجالات البحوث المستقبلية:

١/٣/٧ نتائج البحث:

خلص الباحث على مستوى الدراسة النظرية الى أن زيادة المنافسة تتطلب المزيد من نظم المحاسبة الإدارية الأكثر تعقيدا وان هناك علاقة ارتباطية بين كثافة ونوع المنافسة وتصميم MAS فى ادبيات المحاسبة وخاصة على نظام CA وقد اكد على ذلك استجابة الجمعيات المهنية للمحاسبة الإدارية الى توجيه بأهمية نظم المحاسبة الإدارية وخاصة نظام محاسبة العملاء والتركيز على أنه فى حالة ارتفاع مستوى منافسة خدمة العملاء فى المنشآت يكون هو الدافع إلى توجيه استثمارات اكبر فى تطبيق نماذج قياس ربحية العملاء وذلك كما ورد مثل (IMA, 2010, CIMA 2008, 2009, 2013, CIMA).

توصل البحث الى نتيجة هامة مؤداها وهي أن استخدام أنظمة CA أصبحت أمرا لا بد منه داخل العديد من المنظمات. وقد اتضح أن CA لها مزاياها فى البيئات التنافسية التى تعمل على المحافظة على العروض والأسعار ومستويات خدمة مناسبة وملائمة بصورة دائمة وافرادية لاحتياجات العملاء والتي تعتبر فى تلك السياقات التنافسية من المعايير الرئيسية لتقييم أداء مديرى الشركات فى تلك البيئات التنافسية والتي تستند فيها الميزة التنافسية بشكل رئيسى على المنتج المتميز والقدرة على تقديم المنتجات أو الخدمات بأقل سعر وهذا بالطبع سوف يلقى على الممارسين عبء تصميم نظام محاسبة عملاء أكثر تعقيدا ومن ثم الاعتماد على نظام تكاليف الأنشطة استخدام أكثر من محرك للتكاليف لاتعتمد على أساس الحجم.

وبالرغم من تناول العديد من الدراسات المحاسبية للعوامل المؤثرة على درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء الا أن هناك ندرة فى الدراسات التى تعرضت للعلاقة بين كثافة ونوع المنافسة على درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء على وجه الخصوص. وقد توصلت الدراسة الى وجود علاقة قاطعة بين نوع المنافسة وكثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء. وأن هناك عدد من المتغيرات الأخرى التى تؤثر على قوة واتجاه تلك العلاقة مثل حجم الشركة وخبرتها فى التعامل مع العملاء ونوع الصناعة ومرحلة النمو التى تمر بها الشركة واخيرا طبيعة العلاقات مع العملاء

أما بالنسبة لنتائج الدراسة على المستوى التطبيقي، فقد خلص الباحث فى التحليل الأساسى الى قبول الفروض الأربعة الخاصة بالبحث فيما عدا الفرض الفرعى من الفرض الثانى وهو حجم الشركة. أى أن كل من نوع المنافسة وخبرة الشركة ومرحلة النمو وعلاقات العملاء تؤثر فى العلاقة بين كثافة المنافسة ودرجة تعقيد نظام محاسبة العملاء بينما ان حجم الشركة ليس له تأثير على تلك العلاقة وقد قدمت هذه الدراسة دليل عملى ايضا فى التحليل الإضافى على تأثير التفاعل المتقاطع بين شدة المنافسة ونوع المنافسة فى الاختبارات الإضافية التى قام بها الباحث مما يدعم نتائج التحليل الأساسى خاصة فى الفرض الأول ومع ماتوصلت اليه الدراسات السابقة فى أن نوع وغرض MAS والبيئة التنافسية يتفاعلان مع أنواع كثافة المنافسة والتي تؤثر فى نفس الوقت على تصميم MAS وخاصة نظام محاسبة العملاء بينما رفضت الاختبارات الإضافية وجود علاقة منفصلة بين بقية المتغيرات الرقابية والمتغير التابع .

ركز البحث على سؤال أفراد العينة عن مقاييس ربحية العميل في قوائم الاستقصاء ولكن لم يناقش الامور المتعلقة بقياس ايرادات العملاء. ونظم التكاليف المعتمدة على محاسبة التكلفة على أساس النشاط وقد اتضح ان معظم المنشآت تستخدم ذلك الأسلوب عند تصميم نظم محاسبة العملاء.

٢/٣/٧ توصيات البحث

- ١- يجب الاهتمام بتصميم نظم محاسبة التكلفة على أساس النشاط لاستخدامه في تصميم نظم محاسبة العملاء.
- ٢- يجب أن تحدد المنشآت خصائص البيئة التنافسية التي تعمل في ظلها ودراسة كثافة المنافسة وتمييز حجم خدمة العملاء.
- ٣- يجب على المنظمات المهنية العمل على تطوير نظم المحاسبة الإدارية لتلائم البيئات التنافسية المختلفة.
- ٤- يجب على أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية عقد مؤتمرات تخصصية في مجال تصميم نظم الحاسبة الإدارية بما يتوافق مع البيئة التنافسية في مجالات مختلفة.

٣/٣/٧ مجالات البحوث المستقبلية

- بناء على نتائج البحث ووفقا لحدوده، يمكن اقتراح عدد من البحوث المستقبلية على النحو التالي:
- أ- محددات تصميم نظم محاسبة العملاء وعلاقته بمقاييس رضا العملاء.
 - ب- دراسة التأثيرات التفاعلية لخصائص السوق والمنافسة الاحتكارية على تصميم نظم محاسبة العملاء
 - ج- أثار تطبيق نظم محاسبة التكاليف المتطورة على إبداعات نظم المحاسبة الإدارية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- ١- سعيد، اسامة عبد الصادق "استكشاف أبعاد العلاقة بين المحاسبة عن العملاء والمنافسين دراسة لقياس إدراك وتطبيق المحاسبين الإداريين لمتطلبات الاداء الاستراتيجي"مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثامن والسبعون، السنة الخمسون، ٢٠١١.
- ٢- البتانوني، علاء محمد محمد، استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل – دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مايو ٢٠٠٨

ثانياً: المراجع الاجنبية

- 1- Abernethy, M.A., Lillis, A.M., Brownell, P., Carter, P., 2001. Product diversity and costing system design choice: field study evidence. *Manag. Account. Res.* 12 (3), 261–279.
- 2- Abrahamson, E., 1991. Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of in- novations. *Acad. Manag. Rev.* 16 (3), 586–612.
- 3- Ai, C., Norton, E.C., 2003. Interaction terms in logit and probit models. *Econ. Lett.* 80 (1), 123–129.
- 4- Aiken, L.S., West, R.R., 1991. *Multiple Regression: Testing and Interpreting Interactions*. Sage Publications Inc, Thousand Oaks, CA.
- 5- Al-Omiri, M., Drury, C., 2007. A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Manag. Account. Res.* 18 (4), 399–424.
- 6- Allison, P.D., 1999. *Multiple Regression : A Primer*. Pine Forge Press, Thousand Oaks, CA.
- 7- Anderson, S.W., Young, S.M., 1999. The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Account. Organ. Soc.* 24 (7), 525–559.
- 8- Andon, P., Baxter, J.A., Bradley, G., 2003. Calculating the economic value of customers to an organization. *Chartered Account. J. N. Z.* 82 (3), 12–28.

- 9- Bedford, D.S., Malmi, T., Sandelin, M., 2016. Management control effectiveness and strategy: an empirical analysis of packages and systems. *Account. Organ. Soc.* 51, 12–28.
- 10- Bjørnenak, T., 1997. Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Manag. Account. Res.* 8 (1), 3–17.
- 11- Brant, R., 1990. Assessing proportionality in the proportional odds model for ordinal logistic regression. *Biometrics* 46 (4), 1171–1178.
- 12- Brierley, J.A., 2008. Toward an understanding of the sophistication of product costingsystems. *J. Manag. Account. Res.* 20 (s1), 61–78.
- 13- Cagwin, D., Bouwman, M.J., 2002. The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Manag. Account. Res.* 13 (1), 1–39.
- 14- CIMA, 2008. Corporate Value Creation: Customer Value 2008 Report. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), London.
- 15- CIMA, 2009. Management Accounting Tools for Today and Tomorrow. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), London.
- 16- CIMA, 2013. Measure the Profitability of Your Customers. Insight: The eMagazine for Management Accountants February.
- 17- Callahan, C.M., Gabriel, E., 1998. The differential impact of accurate product cost information in imperfectly competitive markets: a theoretical and empirical investigation. *Contemp. Account. Res.* 15 (4), 419–455.
- 18- Chen, C.X., Matsumura, E.M., Shin, J.Y., Wu, S.Y., 2015. The effect of competition intensity and competition type on the use of customer satisfaction measures in executive annual bonus contracts. *Account. Rev.* 90 (1), 229–263.
- 19- Cohen, J., Cohen, P., West, S.G., Aiken, L.S., 2003. Applied Multiple Regression/ Correlation Analysis for the Behavioral Sciences. Lawrence Earlbaum Associates Inc., Mahwah, NJ.

-
-
- 20- Cooper, R., 1988. The rise of activity-based costing – part two: when do I need an activity- based system? J. Cost Manag. Summer 41–48.
 - 21- Cooper, R., Kaplan, R.S., 1988. Measure costs right: make the right decisions. Harv. Bus. Rev. 66 (September-October), 96–103.
 - 22- Cooper, R., Kaplan, R.S., 1991. Profit priorities from activity-based costing. Harv. Bus. Rev. 69 (May-June), 130–135.
 - 23- Davila, A., Foster, G., 2005. Management accounting systems adoption decisions: evidence and performance implications from early-stage/startup companies. Account. Rev. 80 (4), 1039–1068.
 - 24- DeFond, M.L., Park, C.W., 1999. The effect of competition on CEO turnover. J. Account. Econ. 27 (1), 35–56.
 - 25- Dillman, D., 1999. Mail and Internet Surveys: The Tailored Design Method. John Wiley & Sons, New York, NY.
 - 26- Drury, C., Tayles, M., 2005. Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. Br. Account. Rev. 37 (1), 47–84.
 - 27- Goebel, D.J., Marshall, G.W., Locander, W.B., 1998. Activity-based costing: accounting for a market orientation. Ind. Mark. Manag. 27 (6), 497–510.
 - 28- Greene, W., 2010. Testing hypotheses about interaction terms in nonlinear models. Econ. Lett. 107 (2), 291–296.
 - 29- Grönroos, C., 1994. From marketing mix to relationship marketing: towards a paradigm shift in marketing. Manage. Decis. 32 (2), 4–20.
 - 30- Guerreiro, R., Bio, S., Vazquez, E., Merschmann, V., 2008. Cost-to-serve measurement and customer profitability analysis. Int. J. Logist. Manag. 19 (3), 389–407.
 - 31- Guilding, C., McManus, L., 2002. The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. Account. Organ. Soc. 27 (1), 45–59.

-
-
- 32- Hair, J.F., Anderson, R.E., Tatham, R.L., Black, W.C., 1998. *Multivariate Analysis*. Prentice Hall International, Englewood, NJ.
 - 33- Hansen, S., 1998. Cost analysis, cost reduction and competition. *J. Manag. Account. Res.* ١٠، ١٨١-٢٠٤.
 - 34- Hartmann, F.G.H., Moers, F., 1999. Testing contingency hypotheses in budgetary re- search: an evaluation of the use of moderated regression analysis. *Account. Organ. Soc.* 24 (4), 291-315.
 - 35- Heinicke, A., Guenther, T.W., Widener, S.K., 2016. An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: the key role of beliefs control. *Manag. Account. Res.* 33, 25-41.
 - 36- Helgesen, Ø., 2007. Customer accounting and customer profitability analysis for the order handling industry - a managerial accounting approach. *Ind. Mark. Manag.* 36 (6), 757-769.
 - 37- Holm, M., Kumar, V., Rohde, C., 201٧. Measuring customer profitability in complex en-vironments: an interdisciplinary contingency framework. *J. Acad. Mark. Sci.* 40 (3), 387-401.
 - 38- Hoque, Z., James, W., 20٢0. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *J. Manag. Account. Res.* 12 (1), 1-17.
 - 39- IMA, 2010. *Statement on Management Accounting 67: Customer Profitability Management*. The Institute of Management Accountants (IMA), Montvale, NJ.
 - 40- Ittner, C.D., Larcker, D.F., ٢٠٠8. Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction. *J. Account. Res.* 36 (Supplement), 1-35.
 - 41- Ittner, C.D., Larcker, D.F., 2008. Extending the boundaries: nonfinancial performance measures. In: Chapman, C.S., Hopwood, A.G., Shields, M. (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier, London, pp. 1235-1251.

-
-
- 42- Jones, S., Hensher, D.A., 20١4. Predicting firm financial distress: a mixed logit model. *Account. Rev.* 79 (4), 1011–1038.
 - 43- Joskow, P.J., 1983. Reimbursement policy, cost containment and 40-non-price competition: editorial. *J. Health Econ.* 2 (2), 167–174.
 - 44- Jönsson, S., Mouritsen, J., 2005. *Accounting in Scandinavia: The Northern Lights*. Copenhagen Business School Press, Malmö.
 - 45- Kaplan, R.S., Cooper, R., ٢٠٠٥. *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business School Press, Boston, MA.
 - 46- Keune, M.B., Johnstone, K.M., 2012. Materiality judgments and the resolution of detected misstatements: the role of managers, auditors, and audit committees. *Account. Rev.* 87 (5), 1641–1677.
 - 47- Khandwalla, P.N., 1972. The effect of different types of competition on the use of management controls. *J. Account. Res.* 10 (2), 275–285.
 - 48- Kolasinski, A.C., Siegel, A.F., 2010. On the Economic Meaning of Interaction Term Coefficients in Non-linear Binary Response Regression Models. Working Paper. Texas A&M, School of Business, and University of Washington - Department of Finance and Business Economics; National Bureau of Economic Research (NBER).
 - 49- Kotler, P., ٢٠٠٢ *Marketing Management: Analysis, Planning, and Control*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
 - 50- Krishnan, R., 2005. The effect of changes in regulation and competition on firms' demand for accounting information. *Account. Rev.* 80 (1), 269–287.
 - 51- Krishnan, R., Luft, J.L., Shields, M.D., 2002. Competition and cost accounting: adapting to changing markets. *Contemp. Account. Res.* 19 (2), 271–302.
 - 52- Libby, T., Waterhouse, J.H., ٢٠١٦ Predicting change in management accounting Systems. *J. Manag. Account. Res.* 8, 137–150.

-
-
- 53- Maas, V.S., Matejka, M., 2009. Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: field and survey evidence. *Account. Rev.* 84 (4), 1233–1253.
- 54- Malmi, T., 1999. Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Account. Organ. Soc.* 24 (8), 649–672.
- 55- McCarthy, E.J., ٢٠٠٦. *Basic Marketing: A Managerial Approach*.
- 56- McManus, L., Guilding, C., 2008. Exploring the potential of customer accounting: a synthesis of the accounting and marketing literatures. *J. Mark. Manag.* 24 (7-8), (٧٩٥–٧٧١).
- 57- Messner, M., 2016. Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice. *Manag. Account. Res.* 31, 103–111.
- 58- Mia, L., Clarke, B., 2009 Market competition, management accounting systems and business unit performance. *Manag. Account. Res.* 10 (2), 137–158.
- 59- Mulhern, F.J., 2009 Customer profitability analysis: measurement, concentration, and research directions. *J. Interact. Mark.* 13 (1), 25–40.
- 60- Näsi, S., Rohde, C., 2006. Development of cost and management accounting ideas in the Nordic countries. In: Chapman, C.S., Hopwood, A.G., Shields, M. (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier, London, pp. 1091–1118.
- 61- Niraj, R., Gupta, M., Narasimhan, C., 2010 Customer profitability in a supply chain. *J. Mark.* 65 (3), 1–16.
- 62- Nixon, B., Burns, J., 2012. The paradox of strategic management accounting. *Manag. Account. Res.* 23 (4), 229–244.
- 63- Noone, B., Griffin, P., 2009. Managing the long-term profit yield from market segments in a hotel environment: a case study on the implementation of customer profitability analysis. *Int. J. Hosp. Manag.* 18 (2), 111–128.

-
-
- 64- Norton, E.C., Wang, H., Ai, C., 2014 Computing interaction effects and standard errors in logit and probit models. *Stata J.* 4 (2), 154–167.
- 65- Nunnally, J.C., 2007. *Psychometric Theory*, 2nd edition. McGraw-Hill, New York, NY.
- 66- Patatoukas, P.N., 2012. Customer-base concentration: implications for firm performance and capital markets. *Account. Rev.* 87 (2), 363–392.
- 67- Pfeifer, P.E., Haskins, M.E., Conroy, R.M., 2015. Customer lifetime value, customer profitability, and the treatment of acquisition spending. *J. Manag. Issues* 17 (1), (١١-٢٥).
- 68- Podsakoff, P.M., MacKenzie, S.B., Lee, J., Podsakoff, N.P., 2013. Common method biases in behavioral research: a critical review of the literature and recommended remedies. *J. Appl. Psychol.* 88 (5), 879.
- 69- Schmalensee, R., Willig, R., 1989. *Handbook of Industrial Organization*. North-Holland, Amsterdam, The Netherlands. .
- 70- Schoute, M., 2009. The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. *Br. Account. Rev.* 41 (4), 208–226.

ملاحق البحث

جامعة ٦ أكتوبر

كلية الاقتصاد والإدارة

قسم المحاسبة

الاستاذ الفاضل /

تحية طيبة وبعد؛

يقوم الباحث باعداد بحث فى المراجعة فى مجال أثر نوع وكثافة المنافسة على درجة تعقيد نظام محاسبة العملاء دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

ويقدر الباحث مسبقا حسن تعاونكم ومساهمتمكم الفعالة فى إثراء المعرفة المحاسبية لذلك يامل فى تعاونكم المثمر بابداء رأيكم فى قائمة الاستبيان مع التاكيد على أن اجاباتكم سوف تحظى بالسرية التامة وتستخدم لاغراض البحث العلمى فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحث

قائمة استبيان

اساليب قياس الربحية المالية للعملاء

قبل أن تبدأ، من فضلك راجع تعريفين هاميين سوف تتعامل معهم في ذلك الاستبيان:

- ١- مصطلح شركة يشير الى وحدة عمل معين التي تعمل بها
- ٢- مصطلح عميل يشير الى وحدة المشتري الذي لشركتك علاقة مشتري-بائع بمعنى أ- عملاء مؤسسيين في شكل علاقة وحدة عميل -وحدة عمل أو مستهلك نهائي للشركة (B2B)

ب - وسيط / اعضاء وسيطة (B2B2C)

معلومات واستخدام نظام ربحية العملاء في الماضي / الحاضر

- ١- هل انت مدرك او على دراية بأسلوب تحليل ربحية العملاء في الماضي / الحاضر كاداة لدعم قرارات تخصيص الموارد بين العملاء (اختر اجابة واحدة) في الاجابة من فضلك تأخذ في الاعتبار ما يلي:

تحليل ربحية العملاء/ الحالي / الماضي (CPA) يقيس الايرادات المكتسبة من و /او التكاليف المحققة في علاقة بأى عميل خلال فترة معينة (ماضى/ حاضر).

() نعم

() لا

- ٢- هل شركتكم حاليا تستخدم أسلوب قياس ربحية العملاء. هل حاولتم استخدامه، او هل في بعض النقاط عبر ثلاث سنوات ماضية قررتم استخدامه لدعم قرارات تخصيص الموارد بين العملاء (اختر اجابة واحدة)

() نعم

() لا

- ٣- من فضلك حدد الوضع الحالي لاستخدام CPA في شركتكم. اجابة واحدة () نحن حاليا نأخذ في الاعتبار ما إذا كنا نبدأ في استخدام CPA في شركتنا لكن لم نصل لقرار بعد

() نحن حاليا ندير محاولة CPA والتي ستساعدنا في قرار ما اذا كنا ننفذ CPA في شركتنا

د. علي الجوهري رمضان

- () نحن حالياً نستخدم CPA في شركتنا او قررنا البدء في استخدامه في المستقبل القريب
 () اخذنا في الاعتبار البدء في استخدام CPA لكن لم نأخذ قرار بالتنفيذ بعد
 () نحن حاولنا استخدام CPA في الماضي لكن قررنا الغاءه مره أخرى
 ٤- من فضلك حدد أى سنة بدأت في استخدام CPA في شركتكم (تقدير أفضل لو لم تتذكرون بالدقة). (.....)
 ٥- من فضلك حدد كيف تم التحاسب عن مكونات P&L الآتية عند قياس ربحية العملاء (CPA) في شركتكم.

بيان	مستوى قطاعي	مستوى العميل الفردي	ليس على الاطلاق
١. يتم التحاسب عن الإيرادات على أساس			
٢. يتم التحاسب عن تكلفة البضاعة المباعة على أساس (ت) البضاعة المباعة تعني كافة التكاليف المرتبطة بانتاج العروض الأساسية لشركتكم سواء منتجات او خدمات			
٣. يتم التحاسب عن SG&A المباشرة على أساس (هي تكلفة المبيعات والمصاريف العمومية والإدارية المحملة من الأنشطة التي ترتبط بانتاج خدمات او منتجات الشركة)			
٤. بعض أو كل SG&A التي لاتقاس مباشرة يتم تخصيصها بنسبة محرك التكلفة الفردي (مثل حجم المبيعات)			
٥. بعض أو كل SG&A التي لاتقاس مباشرة تخصص على أساس او عية تكلفة متعددة ومحركات تكاليف مثل ABC			

- ٦- من فضلك حدد الى اى مدى يتم استخدام نظام ربحية العملاء CPA في شركتكم (اختر اجابة واحدة

- () في قسم / قطاع واحد
 () في عدد من الاقسام / القطاعات
 () في معظم الاقسام / القطاعات
 () في كل المنظمة
 () لا اعرف

- ٧- هل انتم لديكم تجربة لقياس ربحية العملاء فى شركتكم قبل التنفيذ على مستوى واسع؟
- () نعم
() لا
() لا اعرف
- ٨- من فضلك حدد المصدر الأكثر اهمية للمعلومات عن ربحية العملاء التى تهتم شركتكم
- () مقالات وسائل الاعلام
() المراجع فى مجال الاعمال
() الكتب و/أو المقالات الاكاديمية عن CPA
() وسائل الاعلام التفاعلية (المواقع الالكترونية / الانترنت.....)
() التجمعات الاكاديمية (المقررات الاكاديمية)
() عروض المؤتمرات / ورش العمل / السيمينارات العلمية
() الانترنت الشخصى (مهنية / خاصة)
() اقسام أخرى لشركتنا
() موظفين جدد
() لا اعرف
() أخرى (من فضلك اذكرها).

٩- من فضلك وضح درجة تكرار كل حدث من الاحداث الاتية فى شركتكم خلال عملية اتخاذ قرار ما إذا كانت الركة تبدأ فى استخدام CPA (اختر اجابة واحجة لكل صف)

لا اعرف	نادرا جيدا	نادرا	بعض الاحيان	تكرار عادى	تكرار شديد	
						١. تحليل CPA يعطى تقدير غير صحيح عن القيمة الحقيقية لعلاقات العملاء.
						٢. تحليل CPA يعطى يعطى تحسين غير مؤثر بالمقارنة بمدخل تخصيص الموارد المطبق حاليا.
						٣. تنفيذ واستخدام CPA يتطلب بصورة مناسبة استثمارات موارد غزيرة غير مبررة.
						٤. تحليل CPA معقد بزيادة لكي نستخدمه فى شركتنا.
						٥. المنافع المقترحة من تنفيذ واستخدام تحليل CPA يكون لديها عدم تأكد تكثر من اللازم.
						٦. تحويل علاقات العملاء الى قيمة لا يرتبط بصورة جيدة بالقيم وثقافة الشركة.
						٧. الإدارة العليا لا تعطى دعم كافي لتحليل CPA

١٠- من فضلك أيا من الاطراف المهتمة الأكثر تأثيرا على قراراتكم للبدء فى استخدام ربحية العملاء (CPA) فى شركتكم (اختر اجابة واحدة).
() الشركة الام تتطلب ذلك منا

د. علي الجوهرى رمضان

- () عميل ما – منظمة حكومية أو طرف خارجي آخر يتطلب ذلك منا
() أى شركة استشارية – مورد برامج- خبرة أكاديمية – ناصح خارجي آخر
أوصى باتباعه.
() شركات زميلة / مرجعية صناعية خارج شركتنا ننصح باتباعه
() أطراف مهتمة داخل شركتنا (مثل اجارة الشركة)
() لا اعرف
() أخرى (اذكرها من فضلك)

١١- هل انت مدرك بالنظرة المستقبلية لتقدير قيمة العميل عبر الزمن (CLV) كوسيلة
لدعم قرارات تخصيص الموارد بين العملاء (اختر اجابة واحدة)

عند الاجابة من فضلك خذ فى الاعتبار الاتى:

قيمة العميل عبر الزمن نظرة مستقبلية هى القيمة الحالية للايرادات المستقبلية المتوقعة،
الارباح او التدفقات النقدية المتولدة من علاقة عميل ما (فى فترة واحدة او أكثر من فترة
مستقبلية) لذلك تقدير القيمة الزمنية للعميل (CLV) يتضمن تقدير سلوك العميل
المستقبلى وتحويل تلك التنبؤات الى توقعات لايرادات العميل، ارباح وتدفقات النقدية
خلال فترة مستقبلية

() نعم

() لا

١٢- هل شركتكم تستخدم حاليا (CLV)، هل حاولتم استخجامة او هل حاولتم ذلك من ثلاث
سنوات على الاقل للبدء فى استخدامه لدعم قرارات تخصيص الموارد (اختر اجابة
واحدة)

() نعم

() لا

١٣- من فضلك حدد المواقف الحالية عن استخدام CLV فى شركتكم (اختر اجابة واحدة)

() نحن حايا نأخذ فى الاعتبار ما إذا كنا نبدأ فى استخدام CLV فى شركتنا لكن
لم نصل لقرار بعد

() نحن حاليا ندير محاولة CLV والتي ستساعدنا فى قرار ما إذا كنا ننفذ CLV
فى شركتنا

() نحن حاليا نستخدم CLV فى شركتنا أو قررنا البدء فى استخدامه فى المستقبل
القريب

() اخذنا فى الاعتبار البدء فى استخدام CLV لمن لم نأخذ قرار بالتنفيذ بعد

د. علي الجوهري رمضان

- () نحن حاولنا استخدام CLV في الماضي لكن قررنا الغاؤه مرة أخرى
- ١٤- من فضلك حدد في اي سنة بدء في استخدام CLV في شركتكم (تقدير أفضل لو لم تتذكر بالدقة)
- ١٥- من فضلك أى من المكونات الآتية متوقعة في نموذج تقديرك CLV (يمكن الرجوع للأكاديميين أو الممارسين في مجال المحاسبة والتمويل)

ليس على الإطلاق	مستوى العميل الفردي	على مستوى الشركة / القطاع في المتوسط	البيان
			١. معدلات او احتمالات الاحتفاظ
			٢. معدلات او احتمالات الحيازة
			٣. الإيرادات
			٤. مجمل الربح
			٥. تكاليف التسويق / المبيعات المباشرة
			٦. تكاليف ادارية وعمومية ومبيعات أخرى
			٧. مكونات رأس المال العامل (حسابات القبض - حسابات الدفع - المخزون - اصول أخرى
			٨. معدلات الخصم لتكلفة رأس المال
			٩. من فضلك اي مكونات أخرى

- ١٦- من فضلك حدد كيف ان المكونات الأساسية في نموذج (CLV) (معدلات الاحتفاظ- الإيرادات المتوقعة- الأرباح - الخ) يتم تقديرها (استشر ان لم تكن متأكد من اجابتك
- () كل مكونات CLV أساسا تعتمد على التقديرات الوصفية
- () معظم مكونات CLV أساسا تعتمد على التقديرات الوصفية
- () بعض مكونات CLV أساسا تعتمد على التقديرات الوصفية
- والبعض يعتمد أساسا على نموذج كمى
- () معظم مكونات CLV تقدر أساسا على أساس نموذج كمى

- () كل مكونات CLV تقدر أساسا بالاعتماد على نموذج وصفي
() لا اعرف
- ١٧- من فضلك حدد الى اي مدى يتم استخدام CLV في شركتكم (اختر اجابة واحدة)
() في قسم / قطاع واحد
() في عدد من الاقسام
() في معظم الاقسام
() في كل المنظمة
() لا اعرف
- ١٨- هل انتم ادرتم تجربة / محاولة CLV في الشركة قبل التنفيذ على مستوى واحد؟
() نعم
() لا
() لا اعرف
- ١٩ من فضلك حدد المصدر الأكثر اهمية للمعلومات عن CLV التي تهتم شركتكم
() مقالات وسائل الاعلام
() المراجع في مجال الاعمال
() الكتب و/أو المقالات الاكاديمية عن CPA
() وسائل الاعلام التفاعلية (المواقع الالكترونية / الانترنت.....)
() التجمعات الاكاديمية (المقررات الاكاديمية)
() عروض المؤتمرات / ورش العمل / السيمينارات العلمية
() الانترنت الشخصي (مهنية / خاصة)
() اقسام أخرى لشركتنا
() موظفين جدد
() لا اعرف
() أخرى (من فضلك اذكرها)

The effect of the Type and Intensity of Competition on the Sophistication of the Customer Accounting System; An applied Study on Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange

by

Dr. Ali Gohary Ramadan

Lecturer of Accounting

Faculty of Economics and Management

6th October University

aligohary227@gmail.com

Abstract

Recent research indicates that the strength of the link between the intensity of competition and the design of management accounting systems (MAS) varies according to the type of competition prevailing, taking into account the objectives of management accounting systems that are intended to be used and focused on.

This research has reached an important conclusion that the intensity of competition can be positively or negatively related to the degree of sophistication of the customer accounting system (CA) as one of the management accounting systems and according to the degree to which the organization deals with activities related to customers and its offers that fulfill the individual customer's desires (such as linking with a special type. From the competition which is called the customer service competition). When the customer service competition is high and increasing, it is expected that there is a positive relationship between the intensity of competition and the sophistication of the customer accounting system, while when the customer service competition is low, that relationship will be negative. In addition, there are a number of other factors that affect the complexity of the customer accounting system. Such as the size of the company - the experience of

commercial managers in dealing with customers - the stage of the company's growth - the requirements of the industry - the nature of relations with clients Data were prepared and processed to analyze reactions, depending on the archive data and a survey of the responses of 40 company. Results were obtained that support the study hypotheses. This study gives empirical evidence on the interactive effect between the intensity of competition and the type of competition on the design of management accounting systems. In addition, the study is concerned with accounting for clients by developing and discovering empirical evidence supporting a model that gives a more in-depth understanding that explains and explains why some companies resort to using and implementing a complex system for accounting customers and others resorting to to use simpler systems

key word: Management accounting systems - Intensity of competition - Type of competition - Customer service competition - Customer accounting - Customer profitability analysis.